



Universidade de Aveiro
2012

Instituto Superior de Contabilidade e
Administração de Aveiro

Catarina Sofia
Silva Ferreira

A mensuração dos Inventários



Universidade de Aveiro
2012

Instituto Superior de Contabilidade e
Administração de Aveiro

**Catarina Sofia
Silva Ferreira**

A mensuração dos Inventários

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro
para cumprimento dos requisitos necessários à
obtenção do grau de Mestre em Contabilidade,
realizada sob a orientação científica do Dr. Jorge
São Marcos, Professor adjunto do Instituto Superior
de Contabilidade e Administração de Aveiro

A todas as pessoas que estiveram envolvidas na sua realização, ficando um grande e sincero agradecimento a todas elas.

Obrigada...

o júri

presidente

Prof. Doutora Graça Maria Carmo Azevedo

professora adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro

arguente

Prof. Mestre Rosa Maria Correia Nunes

professora adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

orientador

Prof. Mestre Jorge São Marcos

professor adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro

agradecimentos

Agradecer em primeiro lugar aos meus pais, porque sem eles nada disto tinha sido possível.

Agradecer também ao meu namorado, e a todos os familiares que me apoiaram nesta difícil caminhada.

Especial agradecimento ao Professor Jorge São Marcos e à Professora Anunciação Bastos por toda a ajuda na elaboração desta dissertação.

Agradecer particularmente a todos que concederam entrevistas e se mostraram disponíveis para me apoiar neste assunto.

Em último, mas não menos importante agradecer a todos os amigos, colegas e professores que me acompanharam e sempre me incentivaram, mesmo nos momentos mais difíceis do alcançar deste objetivo.

A todos quero manifestar o meu apreço e profundo agradecimento pelo apoio recebido.

palavras-chave Inventários, mensuração.

resumo A presente dissertação propõe-se a apresentar o normativo nacional em termos de mensuração de inventários, efetuando uma breve comparação entre as normas atualmente em vigor, o anterior Plano Oficial de Contas e ainda as Normas Internacionais de Contabilidade. Pretende ainda elencar as normas fiscais aplicáveis à mensuração dos inventários.

Desenvolveu-se ainda um estudo empírico, onde se analisa as práticas utilizadas pelas entidades no tratamento dos inventários.

keywords

Inventories, measurement.

abstract

This dissertation proposes to present the national standard in terms of measuring inventories, making a brief comparison between the standards currently in effect, the previous official Accounts Plan and international accounting standards. Would also like to list the tax rules applicable to the measurement of inventories.

It also developed an empirical study, which examines the practices employed by the entities in the treatment of inventories.

Conteúdo

LISTA DE ACRÓNIMOS	iii
1. INTRODUÇÃO	1
1.1. Introdução.....	1
1.2. Motivação	2
1.3. Objetivos.....	3
1.4. Estrutura da Dissertação	3
2. ABORDAGEM CONCETUAL E NORMATIVA	5
2.1. Normativos.....	5
2.1.1. Sistema de Normalização Contabilística (SNC).....	5
2.1.2. Normas Internacionais de Contabilidade (IAS).....	9
2.1.3. Plano Oficial de Contas (POC)	10
2.2. Abordagem da NCRF 18 – Inventários.....	11
2.2.1. Definições.....	11
2.2.2. O Reconhecimento e a Mensuração dos Inventários	13
2.2.2.1. Custo de compra/produção dos Inventários	16
2.2.2.2. Tipos de Produção.....	18
2.2.2.3. Custo dos empréstimos obtidos.....	20
2.2.3. Técnicas para mensuração do custo	21
2.2.4. Sistemas de Inventário	23
2.2.4.1. Sistema de Inventário Permanente.....	23
2.2.4.2. Sistema de Inventário intermitente/periódico	25
2.2.5 Regularização de Inventários	27
2.2.5.1. Quebras e sobras de inventários.....	27

2.2.5.2. Ofertas de Inventários	28
2.2.5.3. Sinistros em Inventários.....	28
2.2.5.4. Transferência para Ativos Fixos Tangíveis (AFT).....	29
2.2.6. Fórmulas de Custeio.....	29
2.2.6.1. Custo Específico.....	29
2.2.6.2. Custo Médio Ponderado.....	30
2.2.6.3. FIFO	31
2.2.6.4. LIFO	32
2.3. Os Inventários e a Fiscalidade.....	36
3. METODOLOGIAS DE INVESTIGAÇÃO	41
3.1. Descrição dos métodos utilizados	41
3.2. Enquadramento das empresas.....	45
3.2.1. CAE 25734 - Fabricação de Moldes Plásticos.....	45
3.2.2. CAE 22292 – Fabricação de outros artigos de Plásticos.....	47
3.2.3. CAE 15201 – Fabricação de Calçado.....	48
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	49
5. CONCLUSÃO E NOTAS FINAIS	55
6. BIBLIOGRAFIA	61
ANEXOS	67
Anexo 1 - Pedido de Autorização para a realização das entrevistas.....	69
Anexo 2 - Guião da Entrevista.....	71
Anexo 3 - Tabela resumo dos dados obtidos nas entrevistas	73
Anexo 4 – Transcrição da entrevista à empresa P3.....	77

LISTA DE ACRÓNIMOS

AFT	Ativos Fixos Tangíveis
CAE	Classificação Portuguesa de Atividades Económicas
CE	Comissão Europeia
CEE	Comunidade Económica Europeia
CEFAMOL	Associação Nacional da Indústria de Moldes
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CMP	Custo Médio Ponderado
CMVMC	Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DACP	Demonstração de Alterações nos Capitais Próprios
DF	Demonstrações Financeiras
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DL	Decreto-Lei
DR	Demonstração dos Resultados
EUA	Estados Unidos da América
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIFO	<i>“First In, First Out”</i> – Primeiro a entrar é o primeiro a sair
GGF	Gastos Gerais de Fabrico
IAS	Normas Internacionais de Contabilidade
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
LIFO	<i>“Last In, First Out”</i> – Último a entrar é o primeiro a sair
LT	Lucro tributável

MOD	Mão-de-obra Direta
MP	Matérias-Primas
NCM	Norma Contabilística para Microentidades
NCRF	Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
NCRF-PE Entidades	Norma Contabilística e de Relato Financeiro – Pequenas
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
OE	Orçamento do Estado
PA	Produtos Acabados
PE	Pequenas empresas
PME	Pequenas e médias empresas
POC	Plano Oficial de Contabilidade
PS	Prestação de Serviços
PV	Preço de Venda
PVF	Produtos em Vias de Fabrico
RLP	Resultado Líquido do Período
SIC	Standing Interpretations Committee
SII	Sistema de Inventário Intermitente/Periódico
SIP	Sistema de Inventário Permanente
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SP	Subprodutos
UE	União Europeia
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
VN	Volume de Negócios
VRL	Valor Realizável Líquido

1. INTRODUÇÃO

1.1. Introdução

Ao longo da história normas e práticas contabilísticas foram influenciadas pelo comércio e atividade económica. A contabilidade das empresas assume um papel fundamental em todo o sistema económico e financeiro, designadamente no que respeita à criação de Demonstrações Financeiras (DF) que se tornam incomparáveis quando aplicamos diferentes métodos contabilísticos. É imprescindível que a contabilidade seja transparente, interpretável, comparável e que permita a tradução da verdadeira imagem de uma empresa no que respeita à sua situação económica e financeira e às operações que desenvolve. (INFOPÉDIA, 2003-2012)

A normalização contabilística tem ocupado um papel fundamental na consolidação e desenvolvimento da Contabilidade em Portugal, não só por efeito da sua função harmonizadora, o que tem permitido um conhecimento mais homogéneo, aprofundado e consolidado do pensamento contabilístico, mas também, e principalmente, porque tem constituído um factor importante de aliciamiento para a criação de hábitos e iniciativas de ensaios e investigação nesta importante área do conhecimento para a relevação das variações patrimoniais das empresas. António Domingues de Azevedo em (GUIMARÃES, 2010a, p. 7)

De acordo com Pereira, o grande objetivo estratégico perseguido pela União Europeia (UE) é a procura de um mercado único, eficiente e integrado. Com vista à concretização deste objetivo foi criado o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) que veio substituir as anteriores normas contabilísticas, foi aprovado a 13 de Julho de 2009, pelo Decreto-lei (DL) nº 158/2009, de 13 de Julho, o qual revogou o Plano Oficial de Contabilidade (POC) a 1 de janeiro de 2010. O POC vigorava em Portugal há já três décadas.

O SNC tem por base as diretivas e regulamentos comunitários que por sua vez seguem o normativo do International Accounting Standards Board (IASB). O objetivo do SNC é que as entidades consigam acompanhar a atual conjuntura económica e financeira internacional em termos de relato financeiro.

Os inventários são importantes para a gestão de uma empresa principalmente mediante do impacto direto sobre os lucros. Primeiro, os inventários, muito ou pouco, afetam o retorno sobre o investimento efetuado. Em segundo lugar, o ritmo a que os inventários se movem através do processo de produção e distribuição também afeta o custo dos negócios. (RANGANATHAM, 2011)

Os inventários costumam abranger cerca de 50% do ativo corrente de qualquer empresa de fabricação, mesmo das mais pequenas. (RANGANATHAM, 2011)

1.2. Motivação

Ao longo das últimas décadas várias organizações têm participado ativamente para melhorar a comparabilidade da informação financeira, tendo sido efetuados vários esforços para reduzir as diferenças entre os sistemas de contabilidade, dado que um dos objetivos da União Europeia é a criação de um mercado único, eficiente e integrado.

Foram desenvolvidos vários esforços no sentido de intensificar a harmonização contabilística, tendo em vista a obtenção de princípios comuns internacionalmente aceites, sendo o grande objetivo a obtenção de transparência e eficiência dos mercados financeiros e da economia em geral.

Assim, com a harmonização contabilística cada vez mais em voga vejo a presente dissertação como uma oportunidade de aumentar o meu conhecimento, no que respeita à mensuração dos inventários, conhecendo as diferenças entre os normativos nacionais e o normativo internacional, sabendo exatamente qual devo aplicar a cada entidade específica.

A presente dissertação representa uma oportunidade de aumentar o meu conhecimento, no que respeita à Mensuração dos Inventários, de forma a aferir quais as práticas utilizadas pelas entidades no tratamento dos inventários.

Dado que é um tema atual e subjacente a todas as entidades, consideramos que a presente dissertação poderá contribuir para o aprofundamento desta matéria, que poderá ser útil em várias etapas da nossa carreira, quer a nível profissional, quer enquanto estudantes, que o seremos durante toda a vida.

1.3. Objetivos

O principal objetivo desta dissertação é realizar uma análise ao normativo contabilístico dos inventários (Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) 18 – Inventários) elencando os procedimentos contabilísticos a ter em consideração aquando da mensuração dos inventários.

Como segundo objetivo temos a realização de um estudo empírico, com caráter exploratório, sobre as várias formas de mensurar os inventários, de acordo com os normativos que cada entidade poderá utilizar, por obrigação ou por opção.

O projeto de estudo foi desenvolvido em cooperação com várias entidades do concelho de Oliveira de Azeméis; efetuaram-se entrevistas junto de técnicos de algumas entidades da indústria transformadora, cuja atividade é relevante no concelho, de forma a aferir quais as práticas utilizadas pelas entidades no tratamento dos inventários.

1.4. Estrutura da Dissertação

A presente dissertação encontra-se dividida em duas partes principais. Na primeira parte procede-se a análise do normativo nacional em vigor. Na segunda parte aclara-se os pressupostos do estudo empírico, explica-se o mesmo e anunciam-se e discutem-se os resultados assim como se apresentam as principais conclusões.

A primeira parte é constituída pelo segundo capítulo e a segunda parte é constituída pelo terceiro, quarto e quinto capítulo.

O segundo capítulo apresenta a abordagem teórica à mensuração dos inventários e encontra-se dividido em três subcapítulos. O primeiro subcapítulo elenca os normativos contabilísticos existentes, no segundo subcapítulo é efetuada a abordagem aos normativos, explicando em termos gerais e efetuando comparação com os normativos específicos e no terceiro subcapítulo efetuamos a abordagem fiscal ao assunto.

O terceiro capítulo explica a metodologia utilizada na elaboração e desenvolvimento deste projeto de investigação.

No quarto capítulo apresenta-se e procede-se à análise dos dados recolhidos e apresentam-se os principais resultados.

No quinto capítulo, salientam-se as conclusões e as contribuições principais deste projeto de investigação, assim como apresentamos as principais limitações deste trabalho e sugerimos oportunidades de trabalho futuro.

2. ABORDAGEM CONCEPTUAL E NORMATIVA

2.1. Normativos

2.1.1. Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

A adoção por parte da União Europeia (UE), do referencial contabilístico do International Accounting standards Board (IASB) pretende-se ver assegurada a conformidade com as Diretivas Comunitárias com o normativo português, em condições suficientemente capazes. Com o objetivo de modernizar e atualizar a normalização contabilística, de forma a acompanhar os desenvolvimentos da normalização internacional, foi aprovado o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), publicado pelo Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho, o qual se encontra em vigor desde 1 de janeiro de 2010, na sequência da estratégia de harmonização contabilística da UE, consignada no regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho. O SNC¹ adaptou as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) adotadas pela UE, de modo a que as entidades portuguesas passassem a ser mais competitivas com as entidades de outros países, atenuando os efeitos negativos da diversidade contabilística, sem ignorar as necessidades específicas do tecido empresarial português. (CARVALHO, 2011)

O SNC é constituído por 28 Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) e 2 Notas Interpretativas.

O SNC, foi concebido para ocorrer, não apenas a um impulso de modernização do ordenamento contabilístico português, mas sobretudo a uma necessidade de alinhamento de Portugal com as orientações europeias e mundiais, em matéria contabilística.

As razões que levaram à criação do SNC são várias, a insuficiência do POC face às cada vez mais exigências de relato financeiro, com vista à tomada de decisões; necessidade de revisão técnica quanto aos aspetos conceituais;

¹ Este foi construído pela CNC e aprovado pelo Ministro das Finanças, adaptando em Portugal as IAS, emitidas pelo IASB, tal como adotadas pela UE.

acompanhar a dinâmica contabilística da União Europeia; alinhamento com as diretivas e regulamentos comunitários. (VALENTE, 2009)

A aplicação do SNC está prevista no art.º 3º do DL nº 158/2009, de 13 de Julho.

Art.º 3º - Âmbito

1 – Com exceção das entidades abrangidas pelo nº 1 do artigo 4º e pelo artigo 5º. O SNC é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades:

- a) Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- b) Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- d) Empresas públicas;
- e) Cooperativas;
- f) Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.

O art.º 10º do DL nº 158/2009, dispensa a aplicação do SNC às pessoas que, exercendo a título individual atividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um Volume de Negócios (VN) superior a 150.000€

De forma a simplificar as exigências contabilísticas foi criada a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidade (NCRF-PE), publicada pelo aviso nº 15654/2009 de 7 de Setembro. Esta norma foi criada pois o nosso tecido empresarial é maioritariamente constituído por Pequenas Entidades (PE). O objetivo desta norma é simplificar as exigências contabilísticas destas entidades, não obstante da comparabilidade com os normativos internacionais. Esta norma contempla de modo mais resumido os princípios gerais de reconhecimento, mensuração e divulgação previstos nas NCRF, pilares essenciais deste normativo. Pode ser aplicada por opção, às entidades que apliquem o SNC e não ultrapassem dois dos três limites explícitos no art.º 9º do DL nº 158/2009, alterado pela lei nº 20/2010, de 23 de Agosto. Não pode ser

aplicada a entidades sujeitas a certificação legal de contas, mesmo que se enquadrem dentro dos valores referidos a seguir.

Artigo 9.º

Pequenas entidades

1 - A “Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades” (NCRF-PE), compreendida no Sistema de Normalização Contabilística (SNC), apenas pode ser adoptada, em alternativa ao restante normativo, pelas entidades, de entre as referidas no artigo 3.º e excluindo as situações dos artigos 4.º e 5.º, que não ultrapassem dois dos três limites seguintes, salvo quando por razões legais ou estatutárias tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas:

- a) Total de balanço: (euro) 1 500 000;
- b) Total de vendas líquidas e outros rendimentos: (euro) 3 000 000;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

Esta norma adapta as 28 NCRF, não se refere a 12 das referidas 28 NCRF do SNC, pois estas terão muito pouca aplicação quando se trata de uma pequena entidade. A NCRF-PE está estruturada por capítulos, em que cada capítulo corresponde a uma NCRF mais simplificada, tendo em vista o tipo de entidades a que se aplica.

As pequenas empresas servem principalmente os mercados locais, embora com o aumento da globalização haja tendência para se exportar mais. As pequenas empresas têm tendência para estar menos expostas às pressões internacionais. Os seus recursos humanos e financeiros tendem a ser restritos, pelo que tomam decisões a curto prazo numa perspetiva de “sobreviver”. (SEIDEL et al., 2009).

Refira-se que o recurso às NCRF e NI (seguido das normas internacionais de contabilidade, primeiramente as adoptadas pelo Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho e depois as emitidas pelos IASB) é suplectivo e sempre que a NCRF-PE não responda a determinadas situações de contabilização ou de relato financeiro ou esta omissão seja de tal modo relevante que contrarie o objectivo último das demonstrações financeiras. (COSTA, 2009, p. 58).

Nesta norma não existem grandes diferenças relativamente às NCRF. Podemos apontar como principais diferenças da NCRF-PE, comparativamente com as NCRF que lhe deram origem, a aplicação mais restrita de critérios de mensuração assentes em valores atuais, que envolvem cálculos e procedimentos mais complexos e dispendiosos, como o são o justo valor e o valor presente; menor desenvolvimento na redação das políticas e critérios de reconhecimento e de mensuração, contemplando um menor número de orientações e de exemplos no seu conteúdo; significativa redução dos requisitos de divulgação no anexo. (CARVALHO, 2011).

Posteriormente foi criada a Norma Contabilística para Microentidades (NCM) aplicável às microentidades, aprovada pelo DL nº 36-A/2011, de 9 de Março, aplicando-se automaticamente já ao exercício de 2010, aqui foi criado em novo referencial que visa reduzir os denominados “custos de contexto”, na sequência da simplificação contabilística na União Europeia. (PIRES et al., 2011)

Pode ser aplicada por opção, às entidades que apliquem o SNC e não ultrapassem dois dos três limites explícitos no art.º 2 na Lei nº 35/2010, de 2 de Setembro, tal como transcrito abaixo,

Artigo 2.º

Conceito de microentidades

Para efeitos da presente lei, consideram-se microentidades as empresas que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço - (euro) 500 000;
- b) Volume de negócios líquido - (euro) 500 000;
- c) Número médio de empregados durante o exercício - cinco.

A NCM acompanha o modelo do SNC, evidenciando a atualização e uniformização de vários conceitos e terminologias, permitindo a redução de custos de contexto e possibilitando a modernização do ensino e da formação

profissional, com o consequente acréscimo de qualificação e competências para os profissionais de contabilidade. (PIRES et al., 2011).

Esta norma dispensa a obrigação da apresentação da Demonstração de Fluxos de Caixa (DFC) bem como da Demonstração de Alterações no Capital próprio (DACP). O anexo é muito menos exigente do que o definido para as NCRF.

2.1.2. Normas Internacionais de Contabilidade (IAS)

A coordenação de esforços para a criação de um referencial contabilístico internacional, foi formalizada em junho de 1973 pelo IASC (International Accounting Standards Committee). O seu objetivo é formular e publicar de forma totalmente independente um novo referencial contabilístico de normas contabilísticas internacionais que possam ser mundialmente aceites. Os membros acreditam que com a adoção das IAS a qualidade das Demonstrações Financeiras será melhorado e haverá um crescente grau de comparabilidade. (MURPHY, 2000).

O IASC surgiu como resultado de um acordo por organismos privados que representavam as sociedades de profissionais de contabilidade de 10 países: Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos da América, França, Irlanda, Japão, México, Países baixos e Reino Unido. (MURPHY, 1999).

De 1973 a 2000 o IASC emitiu 41 IAS, muitas delas ainda vigentes, apesar de terem sofrido alterações. Em 1997, o IASC criou o SIC (Standing Interpretations Committee) um comité técnico dentro da estrutura do IASC responsável pelas publicações de interpretações chamadas SIC cujo objetivo era responder às dúvidas de interpretações dos utilizadores.

Em abril de 2001, foi criado o IASB na estrutura do IASC que assumiu as responsabilidades técnicas do IASC. A criação do IASB teve como objetivo melhorar a estrutura técnica de formulação e validação das novas normas internacionais a serem emitidas pelo IASB com o novo nome de IFRS (International Financial Reporting Standard). Em dezembro do mesmo ano o

nome do SIC, foi mudado para IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee). O IFRIC passou portanto a ser responsável pela publicação a partir de 2002 de todas interpretações sobre o conjunto de normas internacionais.

Em março de 2004, muitas das normas IAS/IFRS foram publicadas pelo IASB, incluindo a norma IFRS 1 que define os princípios a serem respeitados pelas empresas no processo de conversão e primeira publicação de DF em IFRS. Em 2005, cerca de 100 países adotaram as IFRS de forma obrigatória ou voluntária.

2.1.3. Plano Oficial de Contas (POC)

Em 1974, o 1º Governo Provisório inclui no seu Programa de Política Económica e Social, a adoção de planos de contas normalizados para as empresas. Em novembro do mesmo ano é constituída uma Comissão de 16 membros encarregada do estudo da normalização contabilística em Portugal, confirmada a 27 de fevereiro de 1975, por despacho do, na altura, Secretário de Estado do Orçamento, Dr. António de Seixas Costa Leal. (COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, 2012).

No mesmo ano a referida Comissão emite um documento intitulado “Normalização Contabilística 1ª fase” onde foram apresentados os projetos das DF, as listas de contas principais e alguns princípios e regras contabilísticos. (COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, 2012).

No final do ano de 1976 é apresentado ao governo o “Plano Oficial de Contabilidade para as Empresas”. O referido plano é aprovado e publicado pelo DL nº 47/77 de 27 de fevereiro, criando simultaneamente a Comissão de Normalização contabilística (CNC) para acompanhar e atualizar o respetivo plano. (COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, 2012).

A nossa adesão à Comunidade Europeia (CE), em meados dos anos 80, viria a determinar a obrigatoriedade de transpor para o direito nacional o direito comunitário e, nessa circunstância, a necessidade de introduzir no normativo

contabilístico alterações suficientemente capazes de o tornar conforme as disposições europeias. Em 1985, a CNC inicia um conjunto de trabalhos com o objetivo de proceder à primeira grande reforma do POC, o que viria a acontecer em 1989 e 1990, que acolheram, a IV e VII Diretivas Comunitárias. (PIRES, 2008).

Em 1991, a CNC assume, ainda que implicitamente, a falta de flexibilidade do POC e decide dar início à publicação de um conjunto de Diretrizes Contabilísticas fortemente inspiradas no normativo internacional, com o objetivo de ver tratados, de forma simples e flexível, aspetos até então não contemplados. O DL nº 238/91, de 2 de julho introduz normas relativas à consolidação de contas. (PIRES, 2010).

Em 2005, na sequência da necessidade de transpor para a ordem jurídica interna a Diretiva nº 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, ajustou novamente o POC, dando origem ao POC de 2005. (PIRES, 2008).

Após o POC vigorar em Portugal há 32 anos, é revogado pelo DL nº 158/2009, de 13 de julho que aprovou o SNC.

2.2. Abordagem da NCRF 18 – Inventários

A NCRF 18 é baseada na IAS 2, que foi adotada pela União Europeia, através do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão.

2.2.1. Definições

Os inventários são “activos detidos para venda no decurso normal do negócio; activos que se encontram em processo de produção para venda; e matérias-primas e materiais a serem consumidos no processo de produção ou de prestação de serviços.” ((NCRF 18) - §6). Os inventários são ativos correntes, pois, regra geral, permanecem na entidade durante um período inferior a um ano, excetuando-se quando existe obsolescência de alguns bens.

Numa empresa comercial os inventários compreendem mercadorias detidas para venda. Já numa empresa industrial, o inventário será composto por Matérias-primas (MP), produtos em vias de fabrico (PVF) e Produtos Acabados (PA). Trabalhar com itens de inventário pode ser complexo, dependendo do tipo e tamanho de cada empresa. (DAY, 2008).

Como ativos detidos para venda no decurso normal do negócio temos, por exemplo, as mercadorias, os produtos acabados, os subprodutos (SP) e os resíduos. De acordo com MORAIS et al., (2004), as mercadorias são bens adquiridos e detidos pela entidade com o objetivo de proceder à sua venda no decurso normal do negócio sem que sejam submetidos a qualquer processo de transformação (este tipo de inventário caracteriza as entidades comerciais); os produtos acabados são bens de carácter principal que resultam de um processo de transformação de MP em produtos que serão vendidos ao consumidor final ou a entidades comerciais; os subprodutos são bens de carácter secundário provenientes de um processo de transformação de matérias-primas em produtos acabados e são obtidos conjuntamente com os produtos principais e devem ser mensurados ao Valor Realizável Líquido (VRL); os resíduos são bens de natureza residual que resultam inevitavelmente do processo de transformação de matérias-primas em produtos acabados e subprodutos e são obtidos conjuntamente com os produtos principais.

Como ativos que se encontram em processo de produção para venda temos, por exemplo os Produtos Intermédios, os produtos em curso e os trabalhos em curso. De acordo com MORAIS et al., (2004), os produtos intermédios são bens que resultam de um processo de transformação de matérias-primas em produtos perfeitamente individualizados e suscetíveis de armazenamento ou incorporação posterior; os produtos em curso são bens que, num determinado momento, se encontram em fase de transformação ou incorporação, não sendo possível, porém, nem a sua individualização nem o seu armazenamento nem a sua venda; os trabalhos em curso são trabalhos que, num determinado momento, se encontram em fase de formação.

Como matérias-primas e materiais a serem consumidos no processo de produção ou de prestação de serviços temos, por exemplo, as matérias-primas, as matérias-subsiárias, os materiais de consumo e os elementos incorporáveis. De acordo com MORAIS et al., (2004), as matérias-primas são bens de carácter principal adquiridos e detidos com o objetivo de proceder à sua transformação em produtos fabricados no decurso normal do negócio; as matérias subsidiárias são bens de carácter secundário adquiridos e detidos pela empresa com o objetivo de proceder à sua integração no processo de transformação de matérias-primas em produtos acabados, verificando-se a sua incorporação nestes últimos; os materiais de consumo são bens adquiridos e detidos pela empresa com o objetivo de proceder à sua integração no processo de prestação de serviços ou de transformação de matérias-primas em produtos acabados, não se verificando porém a sua incorporação nestes últimos; os elementos incorporáveis são bens adquiridos e detidos pela empresa com o objetivo de proceder à sua incorporação nos produtos fabricados, sem serem submetidos a qualquer processo de transformação.

2.2.2. O Reconhecimento e a Mensuração dos Inventários

Segundo a IAS 2, os Inventários devem ser reconhecidos quando:

- a) for provável a obtenção dos respetivos benefícios económicos, o que se verifica quando se consegue assegurar que a entidade irá receber o retorno associado ao ativo e assumir o risco que lhe está associado;
e
- b) o seu custo possa ser determinado de modo fiável.

O parágrafo 9, da NCRF 18 – Inventários, refere que *“a mensuração dos inventários deve ser efetuada ao custo ou VRL², dos dois o mais baixo”*. Com o

² VRL – refere-se à quantia líquida que se espera realizar com a venda do inventário no decurso ordinário da atividade empresarial. Para a determinação da estimativa do VRL dever-se-ão criar

objetivo que os inventários fiquem registados por uma quantia que não exceda o seu valor recuperável, apenas podendo ser ajustado para valores inferiores ao custo e nunca superiores, pelo que,

“Em cada período subsequente é feita uma nova avaliação do VRL. Quando as circunstâncias que anteriormente resultavam em ajustamento ao valor dos inventários deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no VRL devido a alterações nas circunstâncias económicas, a quantia do ajustamento é revertida de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo do custo e do VRL revisto.” ((NCRF 18) – §33).

Os inventários devem ser mensurados ao custo ou ao VRL, dos dois o mais baixo, pois o custo dos inventários pode não ser recuperado, devido à deterioração física, obsolescência, diminuição do preço de venda ou aumento dos gastos que a entidade prevê suportar para terminar ou vender os inventários.

Aquando da avaliação, se o VRL for inferior ao preço de custo, há que reconhecer uma perda por imparidade, reconhecida como gasto e evidenciada na Demonstração de Resultados.

Os ajustamentos de inventários para o VRL, bem como subseqüentes reversões também devem ser reconhecidas como gasto, ou como redução de um gasto, no período em que ocorram. (ENGANA, 2008, p. 161).

No caso dos inventários detidos para transformação em produtos acabados, só se deve proceder à alteração para o VRL quando for provável que o produto final onde as matérias, materiais e outros consumíveis vão ser introduzidas, seja vendido a um preço inferior ao seu custo. (NCRF 18).

condições para a existência de provas o mais fiáveis possíveis que demonstrem que a quantia a recuperar com a venda dos inventários é inferior ao custo dos inventários.

Para efetuar a nova avaliação do VRL, “deve ter-se em conta:

- As alterações de preços ou de custos directamente relacionados com acontecimentos que ocorrem após a data do balanço mas antes da data de autorização para a emissão das demonstrações financeiras, até ao ponto em que estes acontecimentos confirmem condições existentes na data do balanço;
- O fim para o qual o bem é detido pela entidade” (MORAIS et al., 2004, p. 65).

Em POC, as existências eram valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção, ou seja, as existências são sempre valorizadas de acordo com o custo histórico³, tal como referido no DL nº 35/2005, de 17 de Fevereiro. Referindo ainda que será utilizado o valor de mercado, se este for inferior ao custo de aquisição ou produção. Entende-se como valor de mercado o custo de reposição⁴ ou VRL, conforme se trate de bens adquiridos para produção ou bens para venda. (PEREIRA, 2006).

Já em SNC os inventários são mensurados ao Custo ou ao VRL, dos dois o mais baixo. No POC apenas se incluíam no custo das existências produzidas os custos de natureza industrial, enquanto em SNC podem ser incluídos no custo dos inventários produzidos os custos não industriais quando suportados necessariamente para colocar os produtos na sua condição e localização atuais. (PEREIRA, 2006).

Relativamente ao reconhecimento de perdas nos inventários, no POC considerava-se uma redução indireta no valor das existências, através de ajustamento de existências reconhecido como custo operacional, a NCRF 18 preconiza uma redução ao valor dos inventários, reconhecendo a diferença como custo do período. No que respeita à reversão da perda, de acordo com o POC, elimina-se o ajustamento de existências reconhecendo um proveito por reversão

³ O custo histórico corresponde aos valores originais por que ocorreu o dispêndio.

⁴ O custo de reposição corresponde ao que a empresa teria que suportar para substituir o produto nas mesmas condições, qualidade, quantidade e locais de aquisição e utilização.

de ajustamentos em SNC procede-se a um aumento do valor dos inventários e a uma diminuição do custo das vendas. (PEREIRA, 2006).

Nesta temática verificamos que as várias normas existentes tratam esta matéria de igual forma, quer a NCRF 18, NCRF-PE, NCM e IAS 2.

2.2.2.1. Custo de compra/produção dos Inventários

Adaptando a definição da NCRF 18, §10, o custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão⁵ e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atuais.

Os custos associados à compra, são os custos de transporte, manuseamento, seguros, direitos de importação, que tem de ser incluídos no custo dos inventários e ainda todos os custos existentes para colocar os inventários na sua atual condição e localização atual. Quando existe mais do que um inventário, em que esses custos não são separadamente identificáveis, o transporte e o manuseamento é repartido de acordo com a quantidade ou o peso, os seguros e os direitos de importação são repartidos de acordo com o seu valor. Da mesma forma, os descontos, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos ao custo da compra, sendo repartidos de acordo com o seu valor. (NCRF 18).

Pelo exposto anteriormente, verificamos que os normativos atualmente em vigor, SNC, NCRF-PE, NCM, NIC, tratam da questão do custo de transporte, manuseamento, seguros, direitos de importação, descontos e abatimentos em compras de igual forma.

⁵ Os custos de conversão são os custos totais do processo produtivo usados de forma a transformar ou converter matérias-primas em produtos acabados.

A forma como se desenvolve o processo produtivo poderá condicionar o modo de transposição do custo global para o custo unitário e exigir, ainda, a distinção entre produtos acabados, produtos semiacabados e subprodutos. (PEREIRA, 1979, p. 208).

Os custos de conversão incluem a mão-de-obra direta (MOD) e os gastos gerais de fabrico (GGF) incorridos ao converter matérias em produtos acabados.

Os custos de transformação incluem os custos diretamente relacionados com a produção, a imputação sistemática de gastos industriais fixos e variáveis que sejam incorridos na produção e em circunstâncias limitadas custos financeiros. Exclui de valorização as quantias anormais gastas na produção (quer seja mão de obra, matérias ou outros custos de produção), os custos de armazenagem, os gastos administrativos e os custos de venda (DIAS, 1996, p. 24).

“A imputação de gastos gerais de produção fixos⁶ aos custos de conversão é baseada na capacidade normal⁷ das instalações de produção” ((NCRF 18) - §13), podendo também ser usada a capacidade real⁸ se se aproximar da capacidade normal.

Se a produção for inferior à produção normal os GGF fixos não imputados aos produtos são gastos do período, não sendo imputados ao custo de cada produto. Se a produção for superior à produção normal os GGF fixos imputados a cada unidade de produção são diminuídos para que os inventários não sejam mensurados acima do custo. O SNC, na sua NCRF 18, orienta-nos para a utilização do sistema de custeio racional. ((NCRF 18), §13)

⁶ Os gastos gerais de produção/fabrico fixos são custos indiretos de produção que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, dizem respeito a gastos de estrutura. São custos relacionados com a capacidade e variam com a capacidade adquirida e não consoante o uso dessa capacidade Ex: depreciações.

⁷ A capacidade normal é a produção que se espera que seja atingida em média durante um número de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais, tomando em consideração a perda de capacidade resultante da manutenção planeada.

⁸ A capacidade real resulta da Capacidade teórica deduzida da falta de produção associada a interrupções inevitáveis.

A NCRF 18 orienta-nos para a utilização do sistema de custeio racional enquanto no POC podíamos optar por utilizar o sistema de custeio racional ou o sistema de custeio total.

A imputação de gastos gerais de produção variáveis⁹ aos custos de conversão é baseada no uso real das instalações de produção. ((NCRF 18), §13).

Verificamos que a NCM não aborda a temática dos custos de transformação.

Existem vários gastos que devem ser reconhecidos como gastos do período e não capitalizáveis aos inventários: *“Quantias anormais de matérias desperdiçadas, de mão-de-obra ou de outros custos de produção; custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários no processo de produção anterior a um novo estágio de produção; gastos administrativos que não contribuam para colocar o inventário no seu local e na sua condição atual; custos de vender.”* (SILVA, 2006). O mesmo acontece com os custos incorridos após os inventários serem colocados no seu local e condição atuais.

Quando o armazém de produtos acabados é o mesmo que o armazém de semi-produtos, os custos relativos aos semi-produtos devem ser considerados no custo dos inventários, e os relativos ao PA devem ser considerados gastos do período.

2.2.2.2. Tipos de Produção

Podemos ter uma produção uniforme, uma produção múltipla disjunta, ou uma produção múltipla conjunta.

Na produção uniforme, apenas existe um produto na linha de produção.

Na produção múltipla disjunta, existem vários produtos na linha de produção, mas cada um num tempo diferente. Recorre-se a este método quando a produção é

⁹Os gastos gerais de produção/fabrico variáveis dependem do volume de encomendas/produção, pois quanto maior o volume de produção, mais matéria-prima e mão-de-obra será necessária.

diversificada, descontínua e cada produto ou lote de produtos é perfeitamente distinguível dos restantes permitindo assim identificar os respetivos custos. Um caso particular da aplicação deste método é o fabrico por encomenda. (DRURY, 2006).

Na produção múltipla conjunta existe uma multiplicidade de produtos (produtos principais, semi-produtos, subprodutos e resíduos) ao mesmo tempo na linha de produção e *“os custos de conversão de cada produto não sejam separadamente identificáveis, eles são imputados entre os produtos por um processo racional e consistente”* ((NCRF 18) - §14) (ex. com base no preço de venda). Quanto ao subproduto este deve ser mensurado pelo VRL e deduzido do custo dos produtos principais. Aqui a empresa suporta dois tipos de custos, os conjuntos que devem ser repartidos pelos produtos, e os específicos de cada produto. (NCRF 18).

Para além do que a NCRF 18 refere, existem outras formas de repartir os custos conjuntos, estes podem ser repartidos de acordo com o seu valor de venda no ponto de separação, de acordo com o VRL, de acordo com a margem bruta constante e de acordo com o critério das quantidades produzidas.

Se a repartição for efetuada de acordo com o valor de venda no ponto de separação a repartição dos custos conjuntos é feita com base no peso relativo do valor pelo qual a empresa poderá vender cada produto no ponto de separação, isto é, da sua capacidade para gerar ganho. (MORAIS et al., 2004).

Se a repartição for efetuada de acordo com o valor realizável líquido a repartição dos custos conjuntos é feita com base no peso relativo do valor de venda estimado para cada produto no decurso normal do negócio deduzido dos custos específicos. (MORAIS et al., 2004).

Se a repartição for efetuada de acordo com a margem bruta constante a repartição dos custos conjuntos é feita de tal modo que a margem bruta em termos percentuais seja igual para todos os produtos. (MORAIS et al., 2004).

Se a repartição for efetuada de acordo com o critério das quantidades produzidas a repartição dos custos conjuntos é feita com base no peso relativo das quantidades produzidas de cada produto no ponto de separação. (MORAIS et al., 2004).

O tipo de produção só está previsto na NCRF 18 e na IAS 2, não estando previsto nem na NCRF-PE, nem na NCM, no entanto as entidades que aplicam estas normas devem reger-se pela legislação da NCFR 18 e da IAS 2, sempre que o seu normativo for omissivo em algum aspeto.

2.2.2.3. Custo dos empréstimos obtidos

De acordo com o parágrafo 17 da NCRF 18, os custos dos empréstimos obtidos em Portugal podem ser imputados ao custo de produção/aquisição de um inventário desde que os custos de empréstimos obtidos sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica¹⁰, através da aplicação da NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos. Os custos de empréstimos obtidos que podem ser capitalizados são os que teriam sido evitados se o dispêndio no ativo que se qualifica não tivesse sido efetuado. No normativo internacional não é uma opção, esses custos devem ser incluídos no custo dos inventários.

Nos casos em que uma entidade compre inventários com condições de liquidação diferida, em que o acordo contenha efetivamente um elemento de financiamento, esse elemento, por exemplo uma diferença entre o preço de compra para condições de crédito normais e a quantia paga, é reconhecido como gasto de juros durante o período do financiamento. (NCRF 18).

¹⁰ Ativos que se qualificam são inventários que exigem um período substancial de tempo para estarem concluídos para venda. Por exemplo, instalações industriais, instalações de geração de energia e propriedades de investimento.

De acordo com o preceituado no POC, a capitalização de encargos financeiros suportados com empréstimos obtidos apenas era possível se esses se destinassem à construção ou requalificação de ativos fixos tangíveis. A NCRF 10 acabou com esta restrição, que se encontra reforçada na NCRF 18, que passa a possibilitar a capitalização dos encargos com empréstimos em certas classes de inventários. (PIRES, 2008).

Salientamos ainda que a NCM não contempla este assunto, pois será muito pouco provável a sua aplicação nas entidades regidas por este normativo.

2.2.3. Técnicas para mensuração do custo

As técnicas para a mensuração do custo de inventários, tais como o custo-padrão ou o método de retalho, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. ((NCRF 18) – §21).

A escolha e manutenção do método constitui uma política contabilística, que só deve ser alterada por imposição normativa ou se visar melhorar a qualidade da informação financeira. (NCRF 4).

As existências poderão ser valorizadas ao custo padrão se este for apurado de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos adequados; de contrário deverá haver um ajustamento que considere os desvios verificados. (AMAT, 2006b, p. 72).

O custo-padrão diz-nos o valor normal de determinado produto. O custo-padrão é determinado com base em estudos teóricos, pesquisas e testes práticos. O custo-padrão é determinado em função de condições normais de aproveitamento e funcionamento dos vários fatores de produção, tais como capacidade máxima de

equipamento e produtividade máxima de mão-de-obra. O custo-padrão é o custo ideal que estabelece metas de eficiência de curto e médio prazo de forma a atingir uma verdadeira valorização dos inventários. (CARDOSO, 2011).

A relação:

Stock inicial a custo real + entradas a custo real

Stock inicial a custo padrão + entradas a custo padrão

dá-nos um coeficiente que permite corrigir os respetivos valores, no fim do período, para que as existências possam ser evidenciadas no balanço a custos reais. No início do período seguinte, podem regularizar-se as contas de inventario permanente, por forma a que as existências iniciais sejam valorizadas a custo padrão ou manter-se o valor real como novo padrão. (FERREIRA, 1992, p. 25-26).

De acordo com esta forma, quando houver desvios é necessário ir verificar o que deu origem aos desvios.

Para definirem-se os padrões de custo é necessário proceder-se a:

- Uma cuidadosa identificação das necessidades e dos custos com materiais;
- Um estudo sobre os tempos e movimentos dos vários processos de produção;
- Um levantamento das características técnicas dos equipamentos e das instalações;
- Uma definição das horas de trabalho exigidas e da capacidade de produção.

No POC o custo-padrão estava previsto como método de custeio das saídas, enquanto em SNC não aparece elencado como fórmula de custeio mas como técnica de mensuração do custo. (GUIMARÃES, 2011).

Salientamos que este assunto não está previsto no normativo para as microentidades.

2.2.4. Sistemas de Inventário

O POC, aprovado pelo DL n.º 410/89, de 21 de Novembro (POC/89), que vigorou até 31 de Dezembro de 2009, sendo substituído pelo SNC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, passou a contemplar regras de obrigatoriedade de adoção do Sistema de Inventário Permanente (SIP), através das alterações introduzidas pelo DL n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, que, posteriormente, também sofreu ligeiras alterações pelo DL n.º 79/2003, de 23 de Abril.

Apenas se verificam ligeiras alterações no n.º 1 e no n.º 3 do art.º 12.º do DL 158/2009, de 13 de Julho, relativamente ao n.º 5 do Anexo ao DL 44/99, com a redacção do DL 79/2003, pois os restantes n.os 2 a 7 são, salvo algumas correcções pontuais de redacção, coincidentes, até nos valores limites dos n.ºs 4 e 5.

A diferença entre estes dois clausulados diz respeito à eliminação da referência ao sistema de inventário intermitente ou periódico previsto no POC/89, i.e., o SNC apenas faz referência ao SIP. (GUIMARÃES, 2010b, p. 11).

2.2.4.1. Sistema de Inventário Permanente

De acordo com o art.º 12º do DL nº 158/2009 de 13 de Julho, é obrigatório a aplicação do sistema de inventário permanente em entidades a que seja aplicável o SNC, devendo ser efetuada contagem física no final de cada período de forma a verificar se houve quebras, falhas, entre outros.

O inventário permanente dá-nos a conhecer a margem bruta obtida pela empresa após cada operação de venda, pois ao mesmo tempo que se regista o proveito resultante de cada venda, regista-se igualmente o custo suportado com a entrega da mercadoria. Cada operação de venda dá lugar a dois registos simultâneos, um pelo proveito, outro pelo custo da venda. (LOUSÃ et al., 1993, p. 155).

Este sistema pressupõe que permanentemente a entidade dispõe de informação relativa ao valor dos inventários em armazém, ao custo das vendas e também dos resultados por elas obtidos. (SANTOS, 2006).

O saldo da conta 32 – Mercadorias, deve refletir o montante dos inventários existentes, pois mesmo que se tenham verificado sobras ou quebras, na contagem física dos bens, essas diferenças foram alvo dos correspondentes lançamentos, aos quais fizemos a devida referência. (JESUS, 2012).

Das vantagens do uso do SIP destacamos:

- permite um controlo mais rigoroso dos inventários;
- conhecemos permanentemente o valor dos inventários em armazém, o custo das vendas e os resultados obtidos com cada venda;
- podemos efetuar demonstrações financeiras a qualquer momento, sem necessitar de fazer inventariação física, e as falhas podem ser facilmente detetadas e corrigidas; (DAY, 2008)
- as contagens físicas permitem a comparação com os elementos contabilísticos, verificando se existiram quebras, falhas, sobras, entre outros.

Das desvantagens do uso do SIP destacamos:

- exige pessoal especializado na sua elaboração;
- é um método trabalhoso;
- é um método bastante custoso, devendo ter em atenção que o custo da informação não deve exceder o seu benefício.

2.2.4.2. Sistema de Inventário intermitente/periódico

De acordo com o nº 2, do art.º 12º do DL nº 158/2009 de 13 de Julho, o Sistema de Inventário Intermitente/Periódico (SII) pode ser aplicado por entidades que não ultrapassem, durante dois exercícios consecutivos, dois dos três limites indicados no nº 2 do art.º 262º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), ou seja as incluídas no âmbito da NCRF-PE e da NCM.

Artigo 262.º (Fiscalização)

2 - As sociedades que não tiverem conselho fiscal devem designar um revisor oficial de contas para proceder à revisão legal desde que, durante dois anos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três seguintes limites:

- a) Total do balanço: 1 500 000 euros;
- b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3 000 000 euros;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50

De acordo com o nº 4, do art.º 12º do DL nº 158/2009 de 13 de Julho, o SII pode ser aplicado por entidades que exerçam as seguintes atividades: agricultura, produção animal, apicultura e caça; silvicultura e exploração florestal; Indústria piscatória e aquicultura; pontos de venda a retalho que, no seu conjunto, não apresentem, no período de um exercício, vendas superiores a 300.000€ nem a 10% das vendas globais da respetiva entidade.

De acordo com o nº 5, do art.º 12º do DL nº 158/2009 de 13 de Julho, o SII pode ser aplicado por entidades cuja atividade principal consiste na prestação de serviços, desde que o Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas (CMVMC)¹¹ não exceda 300.000€, nem 20% dos respetivos custos operacionais.

O SII consiste *“na eliminação de existências apenas no final do período contabilístico, sendo o respectivo valor determinado de modo residual, isto é,*

¹¹ Inventário inicial + compras +/- regularização de inventários – Inventário final

como a diferença entre as existências iniciais entradas e as existências finais determinadas na sequência da contagem física das mesmas.” (MORAIS et al., 2004, p. 75).

O custo é apurado no fim de cada período contabilístico após inventariação física e o CMVMC é apurado com base nos inventários inicial e final, nas compras realizadas durante o período e nas regularizações de inventários registadas no mesmo período.

Aquando da entrada de inventários, não se procedia à utilização da conta de inventários, mas apenas à conta de compras, sendo saldada por contrapartida da conta de inventários no final do período. Para se determinar o valor dos inventários tínhamos de fazer inventariação física dos bens.

Este método é composto por duas fases, primeiro contam-se todos os inventários, depois valorizam-se os mesmos, multiplicando-se o custo unitário pelo número de unidades contadas. Este método tem como inconveniente o facto de exigir bastante tempo e ter o armazém parado durante o período de inventariação, e ainda o facto de não se conhecer com rigor o valor dos inventários em armazém. (AMAT, 2006a).

Das vantagens do uso do SII destacamos:

- é mais fácil de apurar relativamente ao SIP;
- não necessita de pessoal especializado na sua elaboração.

Das desvantagens do uso do SII destacamos:

- grandes limitações;
- impõe procedimentos de controlo interno que o SIP não induz;
- exige bastante tempo e é necessário parar o armazém quando se pretende fazer a inventariação;
- não se conhece o valor dos inventários em armazém a qualquer momento, sendo necessário proceder à contagem física.

Muitas entidades optavam por utilizar o sistema de inventário intermitente, por ter menos gastos, no entanto, não permitia o controlo dos inventários ao longo do período contabilístico, pois este permanecia inalterável ao longo do período.

Uma das diferenças existentes entre as NCRF, NCRF-PE e NCM consiste no tipo de inventário a utilizar. O SII não pode ser utilizado quando as entidades forem abrangidas pelas NCRF no entanto, pode ser utilizado por entidades abrangidas pela NCRF-PE e NCM.

Em POC o Sistema de Inventário Intermitente podia ser utilizado por todas as entidades.

2.2.5 Regularização de Inventários

Após contagem física dos inventários a entidade efetua regularizações de inventário para que o saldo final da conta de inventários corresponda ao valor dos inventários em stock.

Existem factos que carecem de regularização:

- Quebras e sobras de inventários;
- Ofertas de inventários;
- Sinistros em inventários;
- Transferência para Ativos Fixos Tangíveis (AFT).

2.2.5.1. Quebras e sobras de inventários

As quebras e as sobras de inventários correspondem a alterações na quantidade e valor das existências não diretamente relacionadas com as vendas ou os consumos.

As quebras são diminuições que não decorrem da venda ou uso dos inventários. Esta situação pode ocorrer devido a roubos, abates de produtos deteriorados ou obsoletos. (JESUS, 2012).

As sobras são aumentos dos inventários no armazém não decorrentes de compras normais. Esta situação pode ocorrer devido a entrega de mercadoria a mais pelo fornecedor, não tendo sido registada essa situação. (JESUS, 2012).

As quebras e sobras normais são verificadas com alguma regularidade e resultam do exercício da atividade, pois são inerentes ao processo produtivo e ou ao manuseamento de certos bens.

As quebras e sobras anormais são as de verificação imprevisível e extraordinária, são resultantes de factos alheios ao exercício da atividade.

As quebras e sobras normais só dão origem a lançamento contabilístico se o valor global for alterado, se a alteração ocorrer na quantidade ou preço unitário não há origem a regularização, face ao sector onde está inserida a empresa, poderá ser debitada a conta 6842 - Outros gastos e perdas - Perdas em inventários – Quebras ou creditada a conta 7842 – Outros rendimentos e ganhos – Ganhos em inventários – Sobras, consoante o caso. (JESUS, 2012).

Se forem quebras ou sobras anormais, será debitada a conta 6848 - Outros gastos e perdas - Perdas em inventários - Outras perdas ou creditada a conta 7848 - Outros rendimentos e ganhos – Ganhos em inventários – Outros ganhos, consoante o caso.

2.2.5.2. Ofertas de Inventários

As ofertas de inventários também dão origem a regularização de inventários. Desta forma, sempre que for oferecido um inventário devemos proceder a contabilização do respetivo gasto (conta 6884 – Outros gastos e perdas – Outros – Ofertas e amostras de inventários) e à saída de armazém. (COSTA et al., 2008).

2.2.5.3. Sinistros em Inventários

Os sinistros em inventários correspondem a inundações, incêndios, entre outros. Neste tipo de caso as empresas devem dispor de uma adequada gestão de

seguros que permita cobrir o risco inerente a este tipo de situações. Neste caso é necessário registrar quer a parte correspondente ao custo do sinistro, como também o valor da indemnização a receber da companhia de seguros. (COSTA et al., 2008).

2.2.5.4. Transferência para Ativos Fixos Tangíveis (AFT)

É frequente as entidades comercializarem inventários que são suscetíveis de afetar as seus ativos fixos tangíveis, devendo estes inventários serem reduzidos ao valor dos inventários e reconhecidos como ativo fixo tangível pelo seu valor contabilístico. Uma vez pertencendo ao ativo fixo tangível deverá ser reconhecido o seu custo decorrente da sua depreciação durante a vida útil do mesmo. (MORAIS et al., 2004).

2.2.6. Fórmulas de Custeio

Os métodos de custeio das saídas preconizados na NCRF 18 são o Custo Específico, Custo Médio Ponderado (CMP) e First-in, First.out (FIFO). Podendo a empresa optar qual dos procedimentos pretende adotar, devendo porém, utilizar o mesmo critério para todos os bens de natureza ou uso semelhantes, no entanto, *“pode usar diferentes fórmulas de custo para grupos de inventários que tenham características diferentes”* (SILVA, 2006, p. 16).

Nem o critério FIFO, nem o Last-in, Last out (LIFO) nem o CMP são capazes de identificar fisicamente as saídas de inventários apenas sendo essa identificação possível com o método do custo específico.

2.2.6.1. Custo Específico

No caso do critério de identificação específica os custos dos inventários vendidos ou consumidos e os dos não vendidos nem consumidos correspondem em termos físicos aos efetivamente praticados na aquisição, o mesmo não acontece nos restantes critérios, em

que não existe qualquer pretensão de fazer corresponder o custo das vendas ou das existências finais aos valores diretamente praticados na aquisição, antes se procedendo a uma simples correspondência contabilística entre valores. (PINTO, 2011, p. 62).

É conceptualmente o método mais correto, porque identifica cada bem vendido e cada bem que consta dos inventários, mas só é praticável se for possível identificar fisicamente os bens adquiridos em cada compra. Na realidade raras são as entidades que utilizam o custo específico, pois, *“Trata-se de um método de aplicação difícil, sendo apenas utilizado nos ramos de atividade onde os bens comercializados são de elevado valor unitário, tais como, ourivesarias, joalharias, comércio de automóveis e de máquinas industriais, etc.”* (SANTOS, 2006, p. 215).

O custo específico é impraticável quando existem vários produtos homogéneos, no entanto, faz sentido a utilização do custo específico, por alguns ramos de atividade, como já foi referido ou quando se efetua produção específica para determinado cliente.

Este método tem a vantagem do inventário ser mensurado pelo seu custo real e não a um gasto atribuído como nos outros métodos, o mesmo acontece com o movimento físico dos bens.

Este método permite ainda grande correlação entre rendimentos e gastos relacionados com a venda; os inventários finais são mensurados ao custo de aquisição; e o fluxo contabilístico é igual ao fluxo real e físico.

2.2.6.2. Custo Médio Ponderado

Neste método o inventário é visto como um todo, pelo que os lotes perdem a sua individualidade. O CMP resulta da média ponderada do custo total dos inventários pelo número de unidades em stock. Este deve ser revisto periodicamente, cada vez que se regista uma nova entrada. Tem como inconveniente o facto de se ter de calcular constantemente o valor médio dos bens. (COSTA et al., 2008).

Ainda que a sua aplicação origine menos riscos, apresenta o inconveniente de o custo actual de um dado produto, ao ser ponderado com um preço mais antigo, poder vir a ser substancialmente alterado, afastando-se deste modo do seu valor real. É, entretanto, o critério mais utilizado na prática e o de mais fácil aplicação aos processos computadorizados. (BORGES et al., 2010).

Este método é de aplicação simples e a sua utilização permite minimizar o efeito das variações dos custos de aquisição ou de produção.

Este método permite minimizar os problemas que as variações dos custos de aquisição ou de produção ocasionam, podendo afirmar-se que é um método de custeio excessivamente realista e que permite acompanhar os inventários com bastante segurança. (JESUS, 2012)

Este método não traz vantagens nem desvantagens em termos fiscais, pois não tende para o reconhecimento de ganhos com base no aumento ou diminuição dos gastos. (BRAGG, 2005)

2.2.6.3. FIFO

O FIFO é o custo cronológico direto, daí que com esta fórmula de custeio

(...) os inventários e consumidos são valorizados pelos preços mais antigos (first in first out) sendo, conseqüentemente as existências em armazém valorizadas aos preços mais recentes. Tal procedimento origina, em períodos inflacionistas, as empresas tendem a apurar margens mais elevadas, pois o custo das mercadorias vendidas é função de preços (de custo) antigos, enquanto as vendas são registadas a preços recentes (inflacionados). Situação inversa ocorrerá em períodos deflacionista. (BORGES et al., 2010).

Este procedimento obriga a que as existências adquiridas ou produzidas há mais tempo devem ser vendidas ou consumidas em primeiro lugar, permanecendo em armazém as existências mais recentes. A utilização do critério FIFO representa com mais exatidão o valor exato dos inventários, sendo uma informação mais relevante para a tomada de decisões.

O critério FIFO é, provavelmente, o que se aproxima mais do movimento físico das existências, o que se verifica obrigatoriamente na produção e comercialização de bens perecíveis, sem prejuízo de se verificar também com frequência em outras actividades como resultado da adopção de uma política de gestão racional dos recursos.(MORAIS et al., 2004, p. 105).

Da utilização do FIFO resulta uma visão realista do valor dos inventários no balanço, pois o inventário final foi adquirido recentemente. E quando os inventários são rotativos, os valores utilizados no CMVMC são atuais resultando numa adequada apresentação do CMVMC. (DAY, 2008).

O método FIFO reduz os impostos a pagar em períodos de diminuição de gastos e mostra maiores lucros em períodos de aumento dos gastos, embora a responsabilidade de imposto aumente. Conduz a menor risco de gastos desatualizados no inventário e é mais útil para as entidades cuja preocupação principal é relatar lucros mais elevados em vez de reduzir impostos. Este método é desaconselhável em períodos de inflação acentuada. (BRAGG, 2005).

2.2.6.4. LIFO

Valorizam-se os inventários em armazém pelo preço mais antigo, sendo as saídas movimentadas, em consequência, pelos mais modernos. Tal procedimento origina, em períodos inflacionistas, o aparecimento de lucros mais baixos, dado o custeio mais elevado das vendas, havendo no entanto o inconveniente da subavaliação dos stocks em armazém situação inversa ocorrerá em períodos deflacionistas. Este critério não deverá ser adotado, face ao seu não reconhecimento pelo SNC. (BORGES et al., 2010, p. 644).

Este procedimento induzia a que os inventários adquiridos ou produzidos há menos tempo devem ser vendidos ou consumidos em primeiro lugar pelo que são considerados CMVMC, permanecendo em armazém os inventários a preços mais antigos. (COFFEE et al., 2009).

O LIFO reduz os impostos a pagar em períodos de aumento dos preços. O LIFO conduz à subvalorização das existências no balanço prejudicando a relevância e a fiabilidade da informação financeira, minimiza o efeito positivo da existência de inventários no ativo e na margem bruta divulgada pelas entidades. Ignora o efeito do balanço tentando obter valores semelhantes aos da demonstração de resultados mediante a utilização de um sistema baseado no custo de reposição. Num ambiente inflacionista irá resultar num maior CMVMC e num menor nível de rentabilidade e num menor imposto a pagar. Se uma empresa utilizar o LIFO para efeitos fiscais terá de o usar para efeitos contabilísticos. É ainda possível mencionar os lucros que se obteriam se se utiliza-se outro método, em nota de rodapé acrescentada às demonstrações financeiras, se os relatórios financeiros forem usados apenas internamente pode ser utilizado qualquer método. (BRAGG, 2005).

A revogação do custeio de saídas LIFO foi proposta no Orçamento de 2010 pelo Presidente dos Estados Unidos da América (EUA), Obama, no entanto existe um movimento muito grande contra esta decisão, alegando que iria ter um impacto devastador e afetaria muitas entidades dos EUA. É normal, as entidades dos EUA que utilizam o LIFO há mais de 60 anos, não quererem alterar esta política, pois para isso terão de reembolsar muitos anos de poupança fiscal. (HOFFMAN et al., 2009).

A eliminação do LIFO resulta numa vantagem para todos. Pois as desvantagens e o custo adicional do LIFO pode exceder as suas vantagens fiscais, resultando num maior fluxo de caixa da empresa, ao mesmo tempo permitindo a padronização das normas de contabilidade em todo o mundo e o aumento da receita fiscal para os EUA. (HARRIS, 2011).

O LIFO deixou de ser permitido pelo IASB após revisão da IAS 2 em 2004, embora ainda constasse do POC. O LIFO não pode ser utilizado financeiramente, mas pode ser utilizado em analítica, pelo que vamos explorar as razões que levaram à sua eliminação.

O LIFO era bastante utilizado nos EUA, e muito pouco utilizado no resto do mundo. Pelo que a sua eliminação foi um pouco complicada dado que as United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) não são conformes com as IFRS. (BLOOM et al., 2009).

Nos EUA a regra exige que as entidades que utilizam o LIFO em termos fiscais também o devem usar em termos contabilísticos. Os EUA adotaram as IFRS e nesse momento, as entidades que utilizavam o LIFO tiveram de alterar o método de custeio das saídas. (HENRY et al., 2010).

O LIFO nunca teve grande aceitação em todo o mundo, sendo bastante utilizado apenas nos EUA., já o FIFO e o CMP sempre foram os métodos mais utilizados. O uso de um inventário que não é aceite noutros países coloca as entidades em desvantagem no mercado internacional de capitais, devido à dificuldade de comparação das entidades por utilizarem diferentes padrões contabilísticos. (CRAYCRAFT et al., 1998).

O IASB, nas bases para conclusões à IAS 2, apresenta os principais motivos contra o uso do LIFO como critério de valorimetria, o atual fluxo de inventários não pode ser traduzido através do pressuposto que os inventários são consumidos ou vendidos em primeiro lugar, pois esta representação não é fiável; com o LIFO pretende-se colmatar uma deficiência do modelo contabilístico convencional, isto é, pretende-se a valorização do rédito a preços atuais e o CMVMC a preços mais antigos; quando utilizamos o LIFO somos direcionados para o apuramento de resultados pela diferença entre o rédito e o valor da reposição dos inventários, calculado pelo valor à data da última aquisição antes da venda, o IASB refere que ao utilizarmos o LIFO na avaliação do efeito das alterações de preços nos resultados de uma entidade, não estamos a usar um método sistemático; ao valorizarmos os inventários através do LIFO, podemos estar a atribuir-lhes um valor que nada tem a ver com o valor atual de reposição; é incorreto utilizar um critério que conduz a uma valorização dos resultados incongruente com a valorização das existências no balanço, ao utilizarmos o LIFO estamos a reconhecer o efeito das alterações de preços na demonstração de resultados, ao contrário do que se verifica no balanço; por motivos de ordem fiscal

houve uma generalização da aplicação do critério LIFO, embora haja países que apenas permitem a sua aplicação para efeitos fiscais se o mesmo também for aplicado para efeitos contabilísticos, contudo o IASB, considera que não é correto aceitar um procedimento contabilístico inadequado, para que em alguns países, possam ser obtidas vantagens em termos fiscais. (MORAIS et al., 2004).

Em conclusão verificamos que o FIFO se afasta do custo atual das entradas e saídas, o LIFO reflete exageradamente a evolução dos preços e o CMP situa-se em posição intermédia. (DIAS, 1996).

Quando se efetua uma alteração de LIFO para FIFO, o impacto consiste no aumento dos inventários, no aumento dos lucros acumulados e no aumento de um passivo por impostos diferidos¹². O uso do método FIFO e LIFO é cada vez menos utilizado, enquanto a utilização do CMP tem sido cada vez mais utilizado. Os benefícios do LIFO têm diminuído devido à existência de níveis mais baixos de inventários e à rotatividade dos mesmos. (HENRY et al., 2010).

Em períodos inflacionistas e de estabilidade ou crescimento o FIFO considera um custo das vendas inferiores ao considerado em LIFO, originando um resultado superior e um valor superior para o inventário final, aumentando os valores do balanço. O FIFO oferece-nos valores de balanço muito atualizados e resultados superiores, enquanto no LIFO apresenta-nos um resultado líquido do período (RLP) mais ajustado, face aos efeitos da inflação. (PINTO, 2011).

Quando os preços tendem a aumentar muitas entidades preferiam a utilização do LIFO de forma a reduzir os seus impostos. (HENRY et al., 2010).

O LIFO considera em inventário os custos mais antigos. De facto muitas companhias se não esgotarem as existências podem ter uma valorização com décadas. Em termos de informação das demonstrações financeiras uma valorização baseada no FIFO é preferível ao LIFO. (DIAS, 1996, p. 59)

¹² Impostos diferidos são as quantias de impostos sobre o rendimento que terão de ser pagas em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

O FIFO reflete o valor atual dos inventários não vendidos, enquanto o LIFO reflete melhor o custo anual das vendas, pelo que o seu inventário final se encontra desatualizado. (COFFEE et al., 2009).

Como já foi referido anteriormente, o método LIFO foi revogado, sendo apenas possível utilizar o custo específico o CMP e o FIFO, quer estejamos a falar de entidades regidas pelas IAS, pelas NCRF, pela NCRF-PE ou pela NCM.

2.3. Os Inventários e a Fiscalidade

A tributação do rendimento das pessoas coletivas é um tema bastante abrangente e que requer um conhecimento bastante profundo do código do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (CIRC) e da legislação em vigor ao mesmo associado. Neste capítulo apenas iremos fazer referência à parte dos inventários.

As sociedades modernas introduziram um papel crescente do Estado na construção das estruturas económico-sociais. Esse desígnio tem exigido um esforço coletivo de crescente envergadura, cujo reflexo tem sido um aumento significativo da carga tributária. Daí decorre que a contabilidade, enquanto suporte básico para o funcionamento da fiscalidade, tem percorrido um caminho de permanente interação, o que tem justificado um ajustamento recíproco entre ambas para garantia da eficiência na prestação útil e oportuna da informação necessária à liquidação e cobrança de impostos. (PIRES, 2010, p. 2).

Em Portugal, como em outros países de influência contabilística continental, a fiscalidade e a contabilidade encontram-se interligadas entre si. Desta forma, qualquer alteração que se produza ao nível da contabilidade produzirá necessariamente efeitos ao nível da fiscalidade. O lucro tributável¹³ (LT) parte de regras utilizadas na contabilidade.

¹³ O lucro tributável é o lucro ou perda de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, pelo qual são pagos ou recuperáveis impostos sobre o rendimento

O CIRC foi criado através do DL nº 442 – B/88, de 30 de Novembro e entrou em vigor a 1 de Janeiro de 1989, o IRC incide sobre os rendimentos obtidos num período de tributação pelos respetivos sujeitos passivos¹⁴ coletivos.

Salientamos que a entrada em vigor do SNC através do DL nº 158/2009, de 13 de julho, com as alterações introduzidas no CIRC através do DL nº 159/2009, de 13 de julho, evidenciam uma maior aproximação entre os conceitos contabilísticos e os conceitos fiscais.

A publicação do DL n.º 159/09, de 13 de julho, que, na sequência da reforma contabilística, veio introduzir os necessários ajustamentos ao CIRC, procura adaptar as regras de determinação do lucro tributável ao novo referencial contabilístico.

A adaptação do normativo fiscal, alterou, criou e eliminou alguns artigos do anterior CIRC, essas alterações foram publicadas no DL nº 159/2009 de 13 de julho.

Através das demonstrações financeiras, a contabilidade tem por objetivo proporcionar informação aos seus utentes acerca da posição, alteração e desempenho financeiro de uma entidade. Por outro lado, a fiscalidade, através do CIRC tem como principal objetivo a cobrança de impostos.

Os artigos que regulam a temática dos inventários são os seguintes:

- Art.º 23º - Gastos;
- Art.º 26º - Inventários;
- Art.º 27º - Mudança do método de valorimetria;
- Art.º 28º - Ajustamentos de Inventários.

O art.º 23º do CIRC, refere que os gastos resultantes do consumo de inventários devem ser reconhecidos no período económico dos mesmos e contam para o apuramento do resultado contabilístico e, consequentemente, para o apuramento

¹⁴ O sujeito passivo em sentido amplo, é aquele que possui um dever junto da Administração Fiscal. Sujeito passivo pode ser o contribuinte, o devedor de imposto ou quem está obrigado a cumprir um qualquer dever junto da Administração Fiscal.

do lucro tributável, tais como ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e provisões.

O nº 1, do art.º 26º do CIRC, determina que os valores dos inventários a considerar nos rendimentos e gastos a ter em conta na determinação do lucro tributável são os que resultarem da aplicação de métodos que utilizem: Custos de aquisição ou de produção; Custos padrões apurados de acordo técnicas contabilísticas adequadas; Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro; Valorimetria especial para inventários tidos por básicos ou normais, a qual necessita de autorização prévia da DGCI. (PEREIRA, 2006).

De acordo com o nº 2, do art.º 26º do CIRC, os inventários que requerem mais de um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda, podem incluir, para efeitos fiscais, no seu custo de aquisição ou de produção os custos dos empréstimos obtidos que lhes sejam diretamente atribuíveis, de acordo com a normalização contabilística em vigor, verificando-se uma aproximação do regime fiscal com aquilo que decorre em termos contabilísticos da aplicação da NRCF 18 e NCRF 10.

Nota-se, ainda, que o art.º 26.º do CIRC apenas se refere à valorimetria das entradas e não à valorimetria das saídas.

O nº 1, do art.º 28º do CIRC relata que são dedutíveis no apuramento do LT os ajustamentos de inventários reconhecidos no período de tributação até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou produção e o respetivo VRL referido à data do balanço, quando este for inferior àquele. Fiscalmente, o VRL corresponde ao preço de venda estimado, deduzidos dos gastos previsíveis de acabamento e venda.

O nº 3, do art.º 28º do CIRC, menciona que as reversões de perdas por imparidade concorrem para a formação do LT, quando há aumento do VRL relativamente ao preço anterior ou se verifica a venda dos inventários em imparidade.

Face à realidade que temos hoje em dia, com a globalização, relativamente à necessidade permanente da informação a nível mundial ser comparável e compreensível não existiria nenhum problema se os critérios para determinar o resultado contabilístico e o resultado fiscal fossem os mesmos.

Mas a relação entre resultado contabilístico e resultado fiscal varia segundo cada país e as normas fiscais condicionam os princípios, os critérios e as práticas contabilísticas.

O processo de harmonização contabilística terá de superar os principais obstáculos das comparações internacionais e só será eficaz se a envolvente económica, cultural e social, estiverem igualmente inseridas num contexto de harmonização, pois a amplitude da contabilidade é universal e a da fiscalidade ainda é nacional.

3. METODOLOGIAS DE INVESTIGAÇÃO

3.1. Descrição dos métodos utilizados

No nosso trabalho abordamos a temática dos inventários no normativo nacional, de forma a responder ao objetivo principal do mesmo, realizámos um estudo empírico que aqui se apresenta.

A revisão bibliográfica que realizamos ao longo da dissertação, visou traçar um quadro teórico acerca do tema em estudo, assegurando uma base de sustentação suficientemente fundamentada, consistente, rigorosa, e abrangente para auxiliar na formulação deste projeto de investigação.

Desenvolvemos o nosso estudo seguindo a metodologia inerente aos estudos exploratórios, utilizando uma investigação de natureza qualitativa.

O objectivo deste tipo de estudos, é o de numa fase heurística, gerar ideias, hipóteses ou propostas de soluções, passíveis de serem testadas empiricamente no futuro. Com efeito, pretende-se que este estudo contribua para identificar situações susceptíveis de serem analisadas e alertar para novos factos merecedores de uma reflexão, tanto quanto possível aprofundada. (BASTOS, 2009, p. 107).

Pretendemos a partir de uma amostra obter dados, indicadores e tendências observáveis. Pretendemos compreender e explicar como estes fenómenos funcionam na vida real de uma entidade.

No intuito de melhor percebermos o estudo empírico efetuado, explicamos de seguida a metodologia utilizada, desde a recolha de dados, passando pela seleção e caracterização da amostra e culminando com o processo de recolha e modelo de análise de dados.

Pretendemos com esta forma de investigação que a interpretação e compreensão dos resultados seja acessível ao público em geral.

De forma a dar cumprimento ao objetivo primordial do nosso estudo, optamos por utilizar entrevistas como método de investigação qualitativa, porque achamos que poderá dar informação mais importante do que um simples questionário, onde o entrevistado pode dar os seus juízos de valor e aprofundar muito mais as questões colocadas.

A entrevista é um meio de levantamento de material empírico. Se forem bem realizadas, permitiram ao investigador fazer uma análise profunda sobre a temática em estudo, o que é mais difícil de obter do que com outros métodos de recolha de dados. (DUARTE, 2004).

A realização de entrevistas de forma adequada e rigorosa é dos métodos mais trabalhosos de tratamento de dados, pois apesar de ser mais simples a parte preparatória (realização do guião) é necessário que exista preparação teórica e competência técnica para que as entrevistas forneçam material empírico rico e denso para ser usado como fonte de investigação. (DUARTE, 2004).

Este trabalho consistiu em efetuar entrevistas a técnicos¹⁵ de várias entidades transformadoras do concelho de Oliveira de Azeméis e cuja atividade económica seja relevante no concelho. Inicialmente a amostra consistia em empresas pertencentes às 300 maiores do Distrito de Aveiro (dados do Diário de Aveiro, referentes a 2011). Após várias tentativas para que as entidades autorizassem a realização das referidas entrevistas não se conseguiu qualquer resposta. Desta forma, mudou-se o método, optando por serem efetuadas entrevistas a técnicos que trabalham em indústrias transformadoras ligados à área da contabilidade.

Para a realização de uma boa entrevista é necessário que o entrevistador tenha bem definidos os objetivos da sua pesquisa, que conheça em profundidade o contexto em que pretende realizar o seu estudo, que realize uma entrevista-teste¹⁶, para evitar falhas no decorrer das entrevistas que iremos realizar, que

¹⁵ Estes técnicos devem ser especialistas em contabilidade e trabalhar diretamente com a temática no seio da empresa onde a entrevista está a ser realizada.

¹⁶ É necessário testar a entrevista com alguma entidade com a qual tenhamos mais confiança.

seja seguro de si mesmo e tenha autoconfiança, que consiga ser espontâneo sem nunca perder de vista o objetivo da sua investigação. (DUARTE, 2004).

No que respeita à amostra tentamos efetuar as referidas entrevistas a técnicos que se disponibilizaram a responder às questões que queríamos efetuar, depois agrupamos por Classificação Portuguesa das Actividades Económicas (CAE¹⁷) as respostas obtidas de forma a verificar quais os CAE dos quais tínhamos mais respostas.

De entre as atividades das quais conseguimos resposta vamos destacar as pertencentes ao CAE:

- 25734 – Fabricação de Moldes Plásticos;
- 22292 – Fabricação de outros artigos de plásticos;
- 15201 – Fabricação de Calçado.

Dentro destas obtiveram-se resposta de 13 entidades, mas apenas seleccionámos 9 para amostra, pertencentes 3 a cada CAE escolhido.

Definida a nossa amostra, procurámos informação sobre os CAE que nos iremos debruçar mais à frente, de forma a enquadrar as empresas estudadas.

Após a seleção da amostra passámos à formulação de questões, à luz do tema proposto e em consonância com o que defende a literatura.

As entrevistas foram realizadas a técnicos de várias empresas, através de um guião que apresentamos no anexo 2.

¹⁷ “A CAE é um sistema de classificação e agrupamento das actividades económicas (produção, emprego, energia, investimento, etc.) em unidades estatísticas de bens e serviços. Assim, a cada actividade económica e empresarial é atribuído um código de classificação específico. Cada empresa, dependendo do seu objecto ou ramo de actividade, estará abrangida por um ou mais destes códigos.” PORTAL DA EMPRESA - , - , - , -

A criação do CAE teve como objetivo classificar e agrupar as unidades estatísticas produtoras de bens e serviços segundo a atividade económica, organizar a informação estatística económico-social por ramo de atividade, comparar estatisticamente a nível nacional, comunitário e mundial. INE - Classificação Portuguesa das Actividades Económicas - Rev. 3

As questões foram elaboradas para que os entrevistados pudessem participar na conversa e foram efetuadas questões abertas e fechadas¹⁸, dependendo do tipo de informação que pretendemos adquirir. Será o guião o condutor de toda a entrevista, não obstante da alteração da ordem das perguntas, podendo haver casos em que sejam colocadas questões adicionais ou mesmo a não resposta a algumas questões efetuadas.

Pretendemos assim conseguir dados de forma a aferir quais as práticas utilizadas pelas entidades no tratamento dos inventários.

De seguida, procedeu-se à planificação das entrevistas, contactando previamente todos os entrevistados de forma a pedir autorização (anexo 1) para a realização da referida entrevista, transmitindo o objetivo das referidas entrevistas, o tempo de duração previsto para a realização da mesma e pedimos que nos informassem de qual a data, a hora e o local mais adequado para a realização das mesmas.

Inicialmente foi efetuada uma entrevista-teste junto de uma entidade com quem o entrevistador estava à vontade para verificar as lacunas existentes na mesma.

As entrevistas foram efetuadas, por regra, na sede das entidades que se disponibilizaram a ajudar na concretização desta dissertação, de acordo com a disponibilidade dos entrevistados.

Após conseguirmos aprovação para a realização das entrevistas, dirigimo-nos aos entrevistados e efetuamos a mesma.

Durante a realização das entrevistas, as perguntas foram sendo colocadas pela ordem estabelecida no guião, havendo casos de exceção, durante a realização das mesmas tentámos manter uma postura imparcial, de forma a não influenciar as respostas.

Antes de começar a entrevista, o entrevistado foi informado do objetivo do estudo, do carácter confidencial das informações e ainda que as respostas são vistas a

¹⁸ Utilizamos questões abertas e fechadas, pois é uma entrevista estruturada assentando em questões diretas e outras em que o entrevistado tem liberdade de resposta e a possibilidade de introduzir novos aspetos.

nível institucional e não pessoal. Pedimos ainda autorização para a gravação¹⁹ das entrevistas, com o objetivo de conservar integralmente o que foi dito, condição indispensável para efeitos de validade da análise, todas as entrevistas foram gravadas, após prévia autorização e tiveram uma duração que variou entre quinze minutos e trinta e cinco minutos, sendo o tempo médio de vinte minutos.

Após a realização das entrevistas, procedeu-se à transcrição das mesmas, pelo entrevistador. Conferimos a entrevista transcrita, ouvindo novamente a gravação com a transcrição, de forma a verificar o seu conteúdo. De seguida foi realizada a sua leitura atenta, antes de ser iniciada a análise. A informação foi agrupada numa tabela (anexo 3), onde estão sintetizados os aspetos que consideramos mais importantes e que vão ser objeto de análise no nosso estudo.

A análise em concreto dos dados recolhidos e a sua interpretação vai ser desenvolvida no capítulo seguinte. Nele iremos apresentar os resultados de forma descritiva, atendendo à natureza qualitativa da análise realizada.

3.2. Enquadramento das empresas

3.2.1. CAE 25734 - Fabricação de Moldes Plásticos

Os moldes são ferramentas que permitem a obtenção de produtos finais. (GOMES, 2005).

Portugal ocupa um lugar cimeiro, a nível mundial, no âmbito da Indústria de Moldes nomeadamente na área dos moldes para injeção de plásticos, encontrando-se no 10º lugar entre os maiores fabricantes mundiais de moldes, exportando atualmente mais de 90% da produção total. Portugal possui cerca de 532 PME no sector de moldes e emprega cerca de 8.250 trabalhadores, a grande massa das entidades localizam-se nas regiões da Marinha Grande e de Oliveira de Azeméis. Na Marinha Grande localizam-se 65% das indústrias de moldes e 35% localizam-se no concelho de Oliveira de Azeméis. O fundador da Indústria de

¹⁹ A gravação pode ter um efeito inibidor por parte do entrevistado, pois pode ter receio de deixar vestígios sobre o que disse.

moldes em Portugal foi Aníbal Henriques Abrantes, com a criação de uma empresa destinada à produção de moldes para vidro. Em 1946 foi produzido o primeiro molde de injeção para plástico em Portugal por Aníbal Henriques Abrantes. Em 1955, a indústria de moldes iniciou a exportação com a venda dos primeiros moldes à Grã-Bretanha, em 1980 a indústria já exportava para mais de 50 países. Em 1985, os mercados dos Estados Unidos e Canadá representavam 65% das nossas exportações. Neste momento os principais mercados da indústria de moldes portuguesa são a Alemanha, Espanha, França, República Checa, México e EUA. (CEFAMOL, 2012a).

“Em 2010 a exportação atingiu os 318 milhões de euros sendo que valor total de produção foi cerca de 350 milhões de euros, facto representativo de que Portugal, ao longo dos anos, tem demonstrado uma elevada capacidade de adaptação às necessidades dos seus clientes e às evoluções, quer dos mercados, quer das tecnologias.” (CEFAMOL, 2012b)²⁰.

As três empresas por nós seleccionadas pertencentes a este CAE serão tratadas como M1, M2 e M3. Enquadrada neste CAE a empresa M3 é a única que aplica o SNC, sendo que as restantes aplicam a NCM.

Empresas	Ano	Capital Social	Nº Func.	VN	Tipo de empresa
M1	2007	10.000€	20	100.679€	NCM
M2	2001	10.000€	15	72.596€	NCM
M3	1959	3.243.000€	20	18.200.000€	SNC

²⁰ Esta citação foi retirada de uma página web, pelo que não mencionamos número de página na citação.

3.2.2. CAE 22292 – Fabricação de outros artigos de Plásticos

Tal como refere Maria Elvira Callapez, o plástico é *“um material orgânico capaz de se deformar sob a acção da temperatura e de uma força exterior de conservar essa deformação depois de esses agentes deixarem de actuar”*. (CALLAPEZ, 2000, p. 20).

“Em 1907, surgiu o primeiro plástico totalmente sintético, desenvolvido pelo norte-americano Leo Baekeland e comercializado com o nome de baquelite” (GOMES, 2005, p. 15).

“Em 1953, o químico alemão Karl Ziegler desenvolveu o potietileno e, em 1954, o italiano Giulio Natta obteve o popipropileno, tendo estes passado a ser, na actualidade, os dois plásticos mais utilizados.” (GOMES, 2005, p. 16).

As três empresas por nós seleccionadas pertencentes a este CAE serão tratadas como P1, P2 e P3. Todas estas empresas aplicam o SNC.

Empresas	Ano	Capital Social	Nº Func.	VN	Tipo de empresa
P1	1998	99.760€	10	455.217€	SNC
P2	2005	1.000.000€	70	7.000.000€	SNC
P3	1993	500.000€	350	34.000.000€	SNC

3.2.3. CAE 15201 – Fabricação de Calçado

O calçado centra-se num setor de atividade tradicional, não obstante os grandes progressos tecnológicos de que tem vindo a ser alvo nas últimas décadas. É um dos principais sectores industriais de Portugal, com um peso significativo nas exportações, na produção da indústria transformadora e no emprego. Este sector tem registado um contínuo e sustentado crescimento nas últimas duas décadas, sendo já uma referência no contexto nacional e internacional.

A indústria portuguesa de calçado é conhecida pela sua forte vocação exportadora: em 2010 exportou cerca de 95% da sua produção, apesar da quebra que a crise económica internacional tinha imposto no ano anterior. Em 2010 e pela primeira vez Portugal exportou mais pares de sapatos do que os que produziu. Em 2010, Portugal contava com cerca de 1.400 empresas, 33.000 funcionários e uma produção de cerca de 62.000 pares de sapatos, equivalente a 1.400.000,00€. (APICCAPS – ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DOS INDUSTRIAIS DE CALÇADO, 2011).

As três empresas por nós seleccionadas pertencentes a este CAE serão tratadas como C1, C2 e C3. Todas estas empresas aplicam a NCM.

Empresas	Ano	Capital Social	Nº Func.	VN	Tipo de empresa
C1	2001	10.000€	7	191.996€	NCM
C2	2009	10.000€	6	45.091€	NCM
C3	2008	5.000€	9	101.598€	NCM

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A análise de conteúdo é hoje uma das técnicas ou métodos mais comuns na investigação empírica realizada pelas diferentes ciências humanas e sociais. Trata-se de um método de análise textual que se utiliza no caso de entrevistas. A análise de conteúdo é utilizada essencialmente na análise de dados qualitativos. Que é a por nós utilizada durante o estudo empírico.

Neste capítulo, vamos efetuar a análise aos dados obtidos e interpretar os resultados obtidos.

Após a realização das entrevistas, efetuamos uma tabela síntese (Anexo 3) que reúne e organiza os dados recolhidos, de forma a torná-los compreensivos. Efetuamos, apenas a transcrição de uma entrevista, de modo exemplificativo (anexo 4). De forma a analisar os dados obtidos efetuamos um resumo com os dados obtidos (anexo 3).

A análise das entrevistas exige muito cuidado com a interpretação para que sejam analisados corretamente todos os dados recolhidos. Nem tudo o que é dito pelo entrevistado, durante a entrevista, tem de ser objeto de análise, estas produzem uma imensa massa de informação que não podem ser tomadas como um todo, apenas interessa aquilo que está diretamente relacionado com o nosso objeto de estudo e é isso que deverá ser objeto de análise. (DUARTE, 2004).

Relativamente à mensuração dos inventários reparamos que todas as empresas entrevistadas foram unânimes na resposta, todas mensuram os seus inventários pelo método de custo.

O método de custo é o método preconizado no nosso normativo, no entanto, quando o VRL dos inventários é inferior ao custo, estes devem ser ajustados, para que o valor dos inventários não estejam mensurado acima do VRL.

Verificamos que todas as empresas possuem produtos danificados ou obsoletos, os quais deveriam ser ajustados para o VRL. O que se verifica é que nenhuma das entidades o faz, sendo o método de custo o preconizado tal como nos restantes inventários.

A entidade P2, reintroduz os produtos danificados ou obsoletos no processo produtivo, logo não são contabilizados.

A empresa P3 e M3 utilizam o método de custo para mensurar os produtos danificados ou obsoletos pois consideram inviável utilizar o VRL, no entanto todos os anos fazem previsões de forma a ajustar o valor dos mesmos. Nunca aconteceu estas entidades terem de voltar a utilizar o método de custo após ajustamento dos inventários para o VRL. A nova avaliação do VRL é sempre efetuada no fim do período económico.

Quanto às restantes entidades mantêm a utilização do custo na mensuração de produtos danificados ou obsoletos.

Nota-se que todas as entidades imputam às compras os custos adicionais de compra, tais como, transporte, manuseamento, seguros e direitos de importação na mensuração dos seus inventários.

As empresas M3 e P3 imputam os custos associados às compras de forma direta e sempre que possível. O técnico da empresa P3 que se disponibilizou na realização da entrevista, referiu relativamente a este assunto, que são um grupo composto por várias empresas, sediadas em diversos países, tentam aproveitar ao máximo os transportes efetuados. Referiu ainda que muitas vezes, um transporte traz material (matérias-primas) para várias empresas sediadas em Portugal e aproveitam o espaço tentando rentabilizar ao máximo o transporte, muitas vezes acabam por transportar moldes juntamente com outro tipo de material em muitos casos destinados a várias empresas. Referiu ainda que não se torna fácil conseguir separar o custo associado a cada matéria-prima ou a cada molde especificamente.

As empresas no setor do calçado repartem os custos associados às compras de acordo com a quantidade, e as restantes de acordo com a quantidade ou peso, tal como definido no nosso normativo.

De acordo com o nosso normativo, o transporte e o manuseamento devem ser repartidos e imputados ao valor das compras de acordo com o peso ou a quantidade, relativamente aos seguros e aos direitos de importação estes devem ser repartidos de acordo com o seu valor.

Relativamente aos descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes, estes são deduzidos ao custo das compras, pela maioria das entidades, no entanto verificamos que a entidade P1 não deduz estes custos ao valor da compra, considerando-os gastos do período.

A empresa M3 e P3 imputam os descontos comerciais, os abatimentos e outros itens semelhantes às compras de acordo com o seu respetivo valor, sempre que for possível, ou seja, tal como referido na questão dos custos associados à compra, estas empresas tentam repartir corretamente estes descontos, abatimentos e outros itens semelhantes, no entanto nem sempre esta distinção é possível.

De acordo com a nossa normalização, os descontos comerciais, os abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos ao valor da compra de acordo com o seu valor.

Quanto à imputação dos gastos gerais de fabrico fixos, verificamos que as empresas regidas pelo SNC, ou seja P1, P2, P3 e M3, imputam estes gastos de forma muito específica, imputando diretamente aos produtos, desta forma verificamos que quando a produção é superior à normal os GGF fixos são diminuídos e quando a produção é inferior à normal os GGF fixos são aumentados.

Nesta mesma questão, e tendo em conta que as entidades M1, M2, C1, C2 e C3 regidas pelas NCM, não fazem esta imputação pois o referido normativo não aborda esta questão.

No nosso normativo os GGF fixos devem ser diminuídos quando a produção é superior à normal e os GGF fixos devem ser mantidos quando a produção é inferior à normal.

Verificamos assim, que as entidades P1, P2, P3 e M3 (regidas pelo SNC) regem o normativo contabilístico quando falamos em imputação dos GGF fixos quando a produção é superior à normal, diminuindo-os e infringem o normativo contabilístico quando falamos em GGF fixos quando a produção é inferior à normal, aumentando-os.

Quanto aos custos incorridos após os inventários serem colocados no seu local e condição atuais, todas as entidades estão em consonância, todas mensuram esses custos como custos do período, não sendo imputados aos inventários, pois são considerados custos excluídos. Aferimos que aqui todas as entidades aplicam o normativo contabilístico corretamente.

Quanto à forma como repartem os custos quando o armazém de produtos acabados é o mesmo que o armazém de semi-produtos, verificamos que as empresas regidas pelo SNC imputam de forma diferente das entidades regidas pela NCM.

Tal como referido anteriormente, as empresas regidas pelo SNC são a P1, P2, P3 e M3, estas mencionam que efetuaram testes para perceberem a percentagem de custos a incorrer a cada secção, sendo que a parte correspondente aos produtos acabados são considerados gastos do período e a parte correspondente aos semi-produtos é afetada ao custo dos inventários, verificamos assim que estas entidades aplicam o normativo contabilístico corretamente.

Nesta mesma questão, e tendo em conta que as entidades M1, M2, C1, C2 e C3 são regidas pelas NCM, estas consideram gastos do período os custos incorridos quando o armazém de produtos acabados é o mesmo que o armazém de semi-produtos, verificamos assim que relativamente aos produtos acabados consideram estes gastos corretamente, enquanto os custos relativos aos semi-produtos são considerados de forma incorreta.

Apuramos que apenas duas entidades utilizam custos reais, enquanto as restantes utilizam custos padrão. Verificamos que os custos reais são empregados pela entidade M1 e M2. No nosso ponto de vista e de acordo com o referido na entrevista, julgamos que estas utilizam custos reais, pois são empresas relativamente pequenas, que trabalham por encomenda, para clientes específicos e não há moldes iguais.

Quando falamos em tipos de produção verificamos que as indústrias de plásticos gozam de uma produção múltipla conjunta. As indústrias de calçado gozam de uma produção múltipla disjunta. Quanto à indústria de moldes, verificamos que as que utilizam a NCM gozam de uma produção múltipla disjunta e a que utiliza o SNC goza de uma produção múltipla conjunta. Explicamos esta diferença pelos mesmos motivos enunciados no parágrafo anterior.

Deparamos que as empresas enquadradas na NCM, utilizam o sistema de inventário periódico na contabilização dos seus inventários, o que se enquadra com o normativo contabilístico. Verificamos que a entidade P3, apesar de estar enquadrada no SNC, aplica o inventário periódico, mas o mesmo é atualizado mensalmente de forma a conseguirem obter a todo o momento o valor exato do inventário. A entidade P1, também utiliza o inventário periódico; no entanto, como está enquadrada no SNC deveria utilizar o sistema de inventário permanente. Já

as entidades P2 e M3 utilizam o sistema de inventário permanente tal como preconizado no art.º 12º do DL nº 158/2009 de 13 de Julho.

O custeio das saídas utilizado pelas empresas da indústria transformadora de plástico é o FIFO, estas mensuram os seus inventários de acordo com a fórmula primeiro a entrar, primeiro a sair. Já a indústria transformadora de calçado utiliza o CMP, onde no final do período calculam o CMVMC, de acordo com a média dos custos dos produtos entrados e saídos durante o período. Relativamente à indústria transformadora de moldes, esta utiliza o custo específico como fórmula do custeio das saídas. Todas as entidades utilizam a mesma fórmula de custeio para todos os inventários.

5. CONCLUSÃO E NOTAS FINAIS

O objetivo do SNC é contribuir para o bom funcionamento dos mercados de capitais comunitários e mundiais, com uma boa relação custo/eficácia e, simultaneamente, ter necessidades de relato financeiro, que vão desde as entidades com valores mobiliários cotados, a que correspondem as maiores exigências, até às microentidades, a quem basta um regime simplificado.

É de salientar, que o SNC visa a harmonização contabilística, não só a nível nacional, mas também a nível internacional. Uma vez que estas normas têm origem nos Regulamentos da Comissão Europeia e que estes tiveram origem nas IAS.

Foi necessário adotar o SNC, pois cada vez mais Portugal se distanciava dos sistemas que eram utilizados em outros países da UE, relativamente às regras de contabilidade, os quais já se encontravam a seguir as IAS. O contínuo crescimento da internacionalização em Portugal foi um dos grandes motivos para a implementação do SNC, como principais exemplos pode-se destacar, a criação de subsidiárias, fusões, aquisições, empreendimentos conjuntos entre outros.

O SNC é um sistema que se diferencia do POC, pois é um referencial com base em princípios e não em regras como se verificava no anterior POC.

Os principais objetivos deste novo sistema é aumentar a relevância da informação financeira, tornando assim uma divulgação mais transparente e comparável para todos os utilizadores que necessitam de usar essa mesma informação.

Os inventários são recursos controlados pelas entidades relativamente aos quais se espera que fluam futuros benefícios económicos associados à sua utilização por um curto período de tempo. Devem figurar nas demonstrações financeiras por uma quantia que reflita de forma verdadeira e fidedigna seu valor.

Os inventários têm de ser mensurados pelo custo ou VRL, dos dois o mais baixo, tal como exprime a NCRF 18 no seu parágrafo 9. Se o VRL for inferior ao custo,

os inventários devem ser mensurados ao VRL e a diferença considerada como perda por imparidade, deduzida ao valor dos inventários. O art.º 28º, nº 1 do CIRC, relata que essa perda por imparidade é dedutível ao apuramento do LT, estando em concordância com o referencial contabilístico. No nosso estudo verificamos que apenas as empresas maiores, M3 e P3, consideram perdas por imparidade com base em previsões efetuadas no final do ano. Verificamos que todos os normativos contabilísticos atualmente em vigor aplicam esta temática da mesma forma.

Os custos de transporte e manuseamento devem ser associados ao custo da compra e repartidos de acordo com a quantidade ou peso. Os seguros e direitos de importação também devem ser associados ao custo da compra e repartidos pelos produtos de acordo com o seu valor. No nosso estudo verificamos que todas as entidades associam os custos de transporte ou manuseamento ao custo da compra e repartem esses custos de acordo com a quantidade ou peso. Daqui verificamos que as empresas estudadas ou não têm seguros e direitos de importação associados às compras ou então estão a realizar mal essa repartição no caso dos seguros e direitos de importação. Verificamos que todos os normativos atualmente em vigor aplicam esta temática da mesma forma.

Relativamente ao parágrafo 13 da NCRF 18, diz-nos que a imputação de GGF variáveis deve ser baseada no uso real das instalações de produção, ou seja, se a produção diminuir os GGF variáveis também vão diminuir, se a produção aumentar os GGF variáveis também aumentam, pois estes variam consoante o volume de produção. Quando falamos em GGF fixos, a situação é diferente, estes mantem-se inalteráveis independentemente do aumento ou diminuição da produção. Neste caso, se a produção aumentar os GGF fixos devem ser diminuídos (repartidos por todos os produtos), se a produção diminuir os GGF fixos devem ser mantidos, esta diferença deverá ser considerada gasto do período, pois é encarada como um gasto anormal. Relativamente aos GGF fixos teremos o mesmo custo independentemente do volume de produção. Na prática verificamos que as microentidades não efetuam este tratamento uma vez que não vem preconizado no seu normativo contabilístico. Quanto às entidades que

aplicam o SNC, verificamos o caso inverso, procedem bem em momentos de produção superior à normal (diminuindo o valor dos GGF fixos imputados a cada unidade produzida) e procedem mal em momentos de produção inferior à normal (aumentam os GGF fixos imputados a cada unidade produzida). Reparamos que a NCM não aborda esta temática.

Reparamos que existem 3 tipos de produção, a uniforme, a múltipla disjunta e a múltipla conjunta. Os tipos de produção apenas estão mencionados na IAS 2 e na NCRF 18, a NCRF-PE e a NCM não abordam esta matéria. Reparamos que as empresas estudadas ou utilizam a produção múltipla disjunta, ou a produção múltipla conjunta, consoante tenham vários produtos na linha de produção em momentos diferentes ou ao mesmo tempo, respetivamente.

Relativamente ao custo dos empréstimos obtidos, verificamos uma aproximação entre a normalização contabilística, expressa na NCRF 10 e na NCRF 18, parágrafo 17, e o regime fiscal, art.º 26º, nº 2 do CIRC. Uma vez que em termos contabilísticos esses custos devem ser imputados ao custo de aquisição/produção e em termos fiscais é permitida a inclusão desses custos no custo de aquisição/produção, concorrendo para a formação do LT, quando estamos perante ativos que se qualificam. Esta temática não foi abordada no estudo efetuado. Nem está prevista na NCM.

As técnicas para mensuração do custo previstas na NCRF 18, são o custo – padrão ou o método a retalho. Estes mesmos métodos também são elencados na NCRF-PE e na IAS 2, quando falamos na NCM estas técnicas de mensuração não estão previstas. No nosso estudo verificamos que as microempresas de moldes utilizam custos reais como técnica de mensuração do custo, pois produzem pouco e todos os inventários são produzidos de forma específica e para clientes específicos. As restantes entidades utilizam custos-padrão.

O sistema de inventário permanente deve ser aplicado por entidades regidas pelas IAS, NCRF e NCRF-PE, quando falamos em NCM é possível a adoção do sistema de inventários intermitente, podendo estas empresas optar por utilizarem a sistema de inventário permanente ou o sistema de inventário intermitente. No

estudo efetuado reparamos que apenas duas empresas, M3 e P2, utilizam o sistema de inventário permanente, as restantes utilizam sistema de inventário intermitente, o que não está correto relativamente às empresas P1 e P3 que deveriam utilizar o sistema de inventário permanente por aplicaram as NCRF, relativamente à entidade P3 foi nos informado que é utilizado o sistema de inventário intermitente, mas este é atualizado mensalmente e assim conseguem ter informação atualizada a todo o momento. As restantes empresas utilizam o sistema de inventário intermitente tal como previsto na NCM.

Quando falamos em fórmulas de custeio os normativos contabilísticos em vigor preconizam três. O custo específico, utilizado por entidades que fazem produção para clientes específicos, as entidades M1, M2 e M3 utilizam este tipo de custeio das saídas, pois todos os moldes são diferentes uns dos outros. O CMP, que resulta de uma média do valor do custo entre os produtos no início e no fim do período, verificamos que as entidades C1, C2 e C3 utilizam este tipo de custeio. O FIFO, o primeiro a entrar é o primeiro a sair, aqui considera-se sempre o custo mais antigo na mensuração dos inventários, permanecendo o valor mais recente em armazém, as entidades P1, P2 e P3 utilizam este método como fórmula de custeio das saídas na mensuração dos inventários. Voltamos a referir que no anterior POC era possível utilizar a fórmula de custeio LIFO, onde se considerava o gasto pelos valores mais recentes, permanecendo em armazém os inventários com preços mais antigos.

Sendo o objetivo deste trabalho aferir quais as práticas utilizadas pelas entidades no tratamento dos inventários, notamos que nenhuma das empresas aplica corretamente o normativo contabilístico em que se insere na íntegra, pois falha em algum aspeto da norma aplicável à sua situação específica. As principais falhas verificam-se ao nível da utilização do VRL na mensuração dos inventários quando o custo dos inventários é superior ao VRL. Apuramos também que existem várias empresas a não efetuarem a repartição quando utilizam o mesmo armazém para produtos acabados e semi-produtos. Averiguamos ainda que a imputação dos GGF fixos aos produtos não é efetuada corretamente pelas empresas que utilizam o SNC, estas fazem correta imputação quando a produção

é superior à normal e fazem incorreta imputação quando a produção é inferior à normal, pois aumentam os GGF fixos imputados a cada unidade quando deviam mantê-los e considerar a diferença como gasto do período.

Consideramos como principal dificuldade na elaboração desta dissertação a autorização para a realização das entrevistas. Verificamos que a maioria das empresas inicialmente escolhidas por nós, não quiseram colaborar, tendo apenas conseguido resposta por parte de duas dessas empresas (P3 e M3), após muita insistência. Acabamos por ter que optar por outra forma de conseguir as entrevistas, tentando autorização para a realização das mesmas, em entidades mais pequenas com as quais o entrevistador tinha algum tipo de relação²¹. Dessa forma conseguimos colaboração por parte de algumas entidades para a realização das referidas entrevistas.

Por último, gostaríamos de salientar que no decorrer do trabalho exploratório foram feitas opções que determinaram um rumo a seguir. No entanto, outras opções poderiam ter sido tomadas e certamente outros resultados seriam encontrados e novas perspetivas se abririam, dado que existem muitas linhas de desenvolvimento que podem ser seguidas. Assim como esta dissertação não representa o fim de um projeto, mas antes apenas uma parte do mesmo, são feitas algumas sugestões para trabalho a desenvolver com vista não só a complementar o trabalho realizado como a abrir novos percursos de investigação.

Como trabalho futuro achamos que seria interessante analisar o impacto da opção tomada pelas diferentes bases de mensuração dos inventários na tomada de decisões com base na informação económica e financeira divulgada pelas entidades tentando melhorá-la. Seria ainda interessante melhorar os objetivos desta dissertação com vista a uma aplicação o mais real e fiável possível de um caso de estudo num sistema de produção real. Poderia ainda ser efetuada uma análise ao nível da auditoria e controlo interno, usando um estudo de caso, averiguando a aplicação do referido controlo. Por último sugerimos ainda uma análise ao nível das divulgações.

²¹ Pessoas conhecidas a trabalhar nessas empresas.

6. BIBLIOGRAFIA

AMAT, ORIOL - Tratado de Contabilidade I - Teoria e Prática do Ciclo Contabilístico. 1ª Lisboa: Plátano Edições Técnicas, 2006a. ISBN 972-707-151-1.

AMAT, ORIOL - Tratado de Contabilidade II - Plano Oficial de Contabilidade - Imposto sobre o Valor Acrescentado. 1ª. Lisboa: Plátanos Edições Técnicas, 2006b. ISBN 972-707-152-X.

APICCAPS – ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DOS INDUSTRIAIS DE CALÇADO, COMPONENTES, ARTIGOS DE PELE E SEUS SUCEDÂNEOS, - Monografia Estatística. Vol. 2012, n.º Outubro (2011).

BASTOS, MARIA DA ANUNCIAÇÃO FERNANDES DE - O Justo Valor como Instrumento de Alteração do Paradigma de Mensuração Contabilística. Aveiro: Universidade de Aveiro, 2009. 203 f.

BLOOM, ROBERT; CENKER, WILLIAM J. - The Death of LIFO? - Changing inventory method requires managing the accounting-tax differences. journal of Accountancy. (2009).

BORGES, ANTÓNIO; RODRIGUES, AZEVEDO; RODRIGUES, ROGÉRIO - Elementos de Contabilidade Geral. 25ª. Lisboa: Rei dos Livros, 2010.

BRAGG, STEVEN M. - Inventory Accounting - A Comprehensive Guide. Canada: John Wiley & Sons, Inc., 2005. ISBN 0-471-35642-5.

CALLAPEZ, MARIA ELVIRA - Os Plásticos em Portugal - A origem da Indústria Transformadora. Lisboa: Editorial Estampa, 2000.

CARDOSO, JOÃO MIGUEL DA SILVA - Desenvolvimento e implementação de um sistema de custeio por encomenda numa empresa de metalomecânica. Universidade do Minho, 2011.

CARVALHO, CARLA MANUELA TEIXEIRA DE - A NCRF-PE e as NCRF do SNC: Principais Diferenças. Revista OTOC. (2011), p. 30-34.

CEFAMOL - [em linha]. [Consult. Disponível em WWW:<URL:http://www.cefamol.pt/cefamol/pt >.

CEFAMOL - [em linha]. [Consult. Disponível em WWW:<URL:http://www.cefamol.pt/cefamol/pt/Cefamol_IndustriaMoldes/Historia>.

COFFEE, DAVID [et al.] - The Materiality of LIFO Accounting Distortions on Liquidity Measurements. Journal of Finance & Accountancy. ISSN 19483015. Vol. 2 (2009), p. 1-12.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA - [em linha]. [Consult. Disponível em WWW:<URL:http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc4.htm>.

COSTA, CARLOS BAPTISTA DA; ALVES, GABRIEL CORREIA - Contabilidade Financeira. 7ª. Lisboa: Rei dos Livros, 2008. ISBN 978-972-51-1136-9.

COSTA, ELSA MARVANEJO DA - As Pequenas Entidades no SNC. Revista OTOC nº 113. (2009), p. 56-58.

CRAYCRAFT, CATHERINE; SEDO, STANLEY; GOTLOB, DAVID - Foreign Operations and the Choice of Inventory Accounting Methods. Journal of International Accounting, Auditing & Taxation. ISSN 1061-9518. (1998), p. 81-93.

DAY, JOHN W. - Accounting for Inventory. [em linha]. (2008). [Consult. Disponível na

DIAS, PEDRO MANUEL HENRIQUES - Os Critérios Valorimétricos das Existências. Aveiro: Universidade de Aveiro, 1996. 90 f.

DRURY, COLIN - Management and Cost Accounting Londres: Thomson Learning, 2006. ISBN 9781844805662.

DUARTE, ROSÁLIA - Entrevistas em pesquisas qualitativas. Educar em Revista. ISSN 0104-4060. Vol. 24 (2004), p. 213-225.

ENGANA, ANTÓNIO BAIA - Existências (POC) - Inventários (SNC). Jornal de Contabilidade nº 374. (2008), p. 154-161.

FERREIRA, HENRIQUE QUINTINO - Valorimetria das Existências. Lisboa: Rei dos Livros, 1992.

GOMES, NUNO MIGUEL DUARTE - A Indústria Portuguesa de Moldes para Plásticos - História, património e a sua musealização. Universidade de Coimbra, 2005.

GUIMARÃES, JOAQUIM FERNANDO DA CUNHA - Estudos Sobre a Normalização Contabilística em Portugal. Revista Electrónica INFOCONTAB n.º 49. (2010a), p. 35-48.

GUIMARÃES, JOAQUIM FERNANDO DA CUNHA - O Sistema de Inventário Permanente (POC vs SNC e CIRC). Revista Electrónica INFOCONTAB n.º 55. (2010b).

GUIMARÃES, JOAQUIM FERNANDO DA CUNHA - Os Inventários (existências) - POC vs SNC e CIRC. Infocontab nº 58. (2011).

HARRIS, PETER - Should last in first out inventory valuation methods be eliminated? Global Journal of Business Research (GJBR). ISSN 19310277. Vol. 5, n.º 4 (2011), p. 53-67.

HENRY, ELAINE; HOLZMANN, OSCAR J. - LIFO costing for inventory: A key area of nonconvergence. Journal of Corporate Accounting & Finance (Wiley). ISSN 10448136. Vol. 21, n.º 5 (2010), p. 73-78.

HOFFMAN, MICHAEL J. R.; MCKENZIE, KAREN S. - Speed Bump or Barricade? Strategic Finance. ISSN 1524833X. Vol. 91, n.º 1 (2009), p. 34-39.

INE, INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA - Classificação Portuguesa das Actividades Económicas - Rev. 3. 2007. ISBN 978-972-673-919-7.

INFOPÉDIA - POC (Plano Oficial de Contabilidade) [em linha]. Porto Editora: Porto. [Consult. Disponível em WWW:<URL:[http://www.infopedia.pt/\\$poc-\(plano-oficial-de-contabilidade\)>](http://www.infopedia.pt/$poc-(plano-oficial-de-contabilidade)>)>].

JESUS, TÂNIA ALVES DE - [em linha]. [Consult. Disponível em WWW:<URL:<http://factos-contabilisticos.dashofer.pt/?s=modulos&v=capitulo&c=3709>>].

LOUSÃ, AIRES; MAGALHÃES, MARTA - Contabilidade: Teoria e Prática. Porto Editora, 1993.

MORAIS, ANA ISABEL; LOURENÇO, ISABEL COSTA - Existências - Interpretação e aplicação da NIC 2. Lisboa: Publisher Team, 2004. ISBN 989-601-005-6.

MURPHY, ANN B. - Firm Characteristics of Swiss Companies that Utilize International Accounting Standards. The International Journal of Accounting. ISSN 0020-7063. Vol. 34 (1999).

MURPHY, ANN B. - The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices. The International Journal of Accounting. ISSN 0020-7063. Vol. 35 (2000).

NCRF 4 - Norma contabilística e de relato financeiro 4: Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros [em linha]. [Consult. Disponível em WWW:<URL:http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_projecto/NCRF_04_pol_cont_erros.pdf>].

NCRF 18 - Norma contabilística e de relato financeiro 18: inventários [em linha]. [Consult. Disponível em WWW:<URL:http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_projecto/NCRF_18_inventarios.pdf>].

PEREIRA, JOÃO MANUEL ESTEVES - Contabilidade Analítica. 2ª. Lisboa: Plátano Editora, 1979.

PEREIRA, MARIA DO CARMO GONÇALVES DA COSTA - Impactos Fiscais da Adopção das IAS/IFRS. Universidade do Minho, 2006.

PINTO, JOSÉ ALBERTO PINHEIRO - O LIFO no actual ordenamento contabilístico e fiscal. Revista OTOC nº 138. (2011), p. 62-66.

PIRES, AMÉLIA MARIA MARTINS - A mensuração de activos que se qualificam: A formação do custo à luz do novo referencial normativo. Revista CTOC. (2008).

PIRES, AMÉLIA MARIA MARTINS - Os efeitos e implicações da actual reforma contabilística (SNC) no quadro das relações de coexistência entre a contabilidade e a fiscalidade. Instituto Politécnico de Bragança, 2010.

PIRES, JORGE; GOMES, JOÃO - Normalização Contabilística para microentidades - Casos práticos e enquadramento legal. Porto: VidaEconómica, 2011. ISBN 978-972-788-409-4.

PORTAL DA EMPRESA - [em linha]. [Consult. Disponível em WWW:<URL:http://www.portaldaempresa.pt/CVE/pt/Geral/faqs/Criacao_Empresa/ClassificacaoActividadesEconomicas/{498CD8CE-45BB-4A02-8ABD-2346BF397D2F}>>].

RANGANATHAM, G. - INVENTORY MANAGEMENT (IM) PRACTICES IN SMALL SCALE ENTERPRISES. Global Management Review. ISSN 09739947. Vol. 5, n.º 2 (2011), p. 15-32.

SANTOS, JOSÉ GONÇALVES DOS - Contabilidade Financeira - Manual de Casos Práticos. 2ª. Lisboa: Quid Juris, 2006. ISBN 972-724-282-0.

SEIDEL, MANUEL [et al.] - Overcoming barriers to implementing environmentally benign manufacturing practices: Strategic tools for SMEs. Environmental Quality Management. ISSN 10881913. Vol. 18, n.º 3 (2009), p. 37-55.

SILVA, EDUARDO MANUEL LOPES DE SÁ E - Norma Internacional de Contabilidade (NIC 2) Inventários. Revista Fiscal. Vol. Fevereiro (2006), p. 14-19.

VALENTE, ROSA MARIA DE OLIVEIRA - O Sistema de Normalização Contabilística e o Impacto Fiscal na Tributação Directa. Aveiro: Universidade de Aveiro, 2009. 73 f.

ANEXOS

Anexo 1 - Pedido de Autorização para a realização das entrevistas

Exmo.(a). Senhor(a),

Encontro-me a frequentar o Mestrado em Contabilidade, ramo Fiscalidade, da Universidade de Aveiro – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.

Estou a desenvolver a minha dissertação de mestrado subordinada ao tema “A Mensuração dos Inventários”, sob orientação do Dr. Jorge São Marcos. Para dar continuidade ao meu trabalho, encontro-me a recolher opinião de diferentes entidades transformadoras do concelho de Oliveira de Azeméis, pertencentes às 300 maiores empresas do Distrito de Aveiro em 2011 e cuja atividade económica é relevante no concelho, acerca da forma como efectuam a mensuração dos inventários.

Neste sentido, gostaria muito de poder contar com a sua colaboração e disponibilidade para poder realizar uma entrevista à sua empresa com alguém que pudesse dar informação sobre a temática da mensuração e contabilização dos inventários.

A entrevista encontra-se subdividida em dois blocos de questões: um primeiro bloco de enquadramento da empresa e um segundo bloco sobre a mensuração dos inventários. A referida entrevista terá duração máxima de 30 minutos.

Asseguro desde já o carácter confidencial das informações bem como a utilização estrita da mesma para fins de investigação académica.

Agradeço desde já a disponibilidade e atenção que possa dispensar ao assunto, ficando a aguardar resposta.

Com os melhores cumprimentos,

Catarina Ferreira

Anexo 2 - Guião da Entrevista

Grupo I - Enquadramento da Empresa:

CAE:

Data de fundação:

Capital Social:

Nº funcionários:

Volume de negócios:

Nº Clientes:

Grupo II – Mensuração dos Inventários:

1. Como efetuam a mensuração dos inventários?
2. Porque utilizam esse e não o outro?
3. Se utilizam o método de custo, não têm produtos obsoletos ou danificados?
 - 3.1. Como fazem no caso de produtos danificados ou obsoletos?
4. Se utilizam o VRL:
 - 4.1. Alguma vez tiveram de ajustar o VRL para o custo?
 - 4.1.1. Porque razão?
 - 4.1.2. Quando efetuam nova avaliação do VRL?
5. No custo dos inventários incluem os custos associados à compra (transporte, manuseamento, seguros, direitos de importação)?
 - 5.1. Quando tem mais do que um inventário, de que forma repartem os custos pelos inventários?
6. Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos ao custo da compra?
 - 6.1. Se sim, como fazem a repartição pelos produtos?

7. Quando a produção é superior à produção normal, como imputam os Gastos Gerais de Fabrico (GGF) fixos a cada unidade produzida?
8. Quando a produção é inferior à produção normal como imputam os GGF fixos a cada unidade produzida?
9. Como mensuram os custos incorridos após os inventários serem colocados no seu local e condição atuais?
10. Quando o armazém de Produtos Acabados (PA) é o mesmo que o armazém de semi-produtos (SP) como fazem a repartição dos custos, uma vez que os PA estão no seu local e condições atuais e os SP não?
11. Usam custos reais ou custos padrão?
12. Que tipo de produção tem?
13. Que sistema de inventário utilizam?
 - 13.1. Como fazem?
 - 13.2. Desde quando o utilizam?
 - 13.2.1. Qual usavam antes?
 - 13.2.2. Porque mudaram?
14. Que formula de Custeio das Saídas Utilizam?
15. Porquê?
16. Utilizam o mesmo método de custeio das saídas para todos os inventários?
 - 16.1. Em que produtos utilizam diferente e porque razão?
 - 16.2. Desde quando?
 - 16.2.1. Qual usavam antes?
 - 16.2.2. Porque mudaram?

Anexo 3 - Tabela resumo dos dados obtidos nas entrevistas

	Grupo I - Enquadramento da Empresa					
Empresas	CAE	Ano de fundação	Capital social	Nº func.	VN	Nº Clientes
M1	25734 - Fabricação de Moldes Plásticos	2007	10.000,00 €	2	100.679,00 €	20
M2	25734 - Fabricação de Moldes Plásticos	2001	10.000,00 €	2	72.596,00 €	15
M3	25734 - Fabricação de Moldes Plásticos	1959	3.243.000,00 €	188	18.200.000,00 €	20
P1	22292 - Fabricação de outros artigos de Plásticos	1998	99.760,00 €	10	455.217,45 €	30
P2	22292 - Fabricação de outros artigos de Plásticos	2005	1.000.000,00 €	70	7.000.000,00 €	100
P3	22292 - Fabricação de outros artigos de Plásticos	1993	500.000,00 €	350	34.000.000,00 €	20
C1	15201 - Fabricação de Calçado	2001	10.000,00 €	7	191.996,00 €	54
C2	15201 - Fabricação de Calçado	2009	10.000,00 €	6	45.091,26 €	12
C3	15201 - Fabricação de Calçado	2008	5.000,00 €	9	101.598,00 €	35

Grupo II - Mensuração dos Inventários										
Empresas	1. Mensuração dos Inventários?	2. Porquê?	3. Não têm produtos danificados ou obsoletos?	3.1. Como mensuram os obsoletos ou danificados?	4.1. Se utilizam o VRL, tiveram de o ajustar para o custo?	4.1.2. Quando efetuam nova avaliação do VRL?	5. Incluem os custos associados às compras ao valor dos inventários?	5.1. Quando tem mais do que um produto como fazem a repartição?	6. Os descontos comerciais e abatimentos são deduzidos ao custo das compras?	6.1. Como fazem a repartição pelos produtos?
M1	Custo	Menor entre o custo e o VRL	Sim	Mantem-se o custo	-	-	Sim	Quantidade ou peso	Sim	Valor de compra
M2	Custo	Menor entre o custo e o VRL	Sim	Mantem-se o custo	-	-	Sim	Quantidade ou peso	Sim	Valor de compra
M3	Custo	É inviável utilizar o VRL	Sim	Custo, no fim do ano fazem previsões	Nunca aconteceu	No fim do ano	Sim	De forma direta, sempre que possível	Sim	Valor de compra, sempre que possível
P1	Custo	Menor entre o custo e o VRL	Sim	Ajusta-se para o VRL	-	-	Sim	Quantidade ou peso	Não	Gastos do Período
P2	Custo	Método mais adequado para o sector	Sim	São reintroduzidos no processo, não são contabilizados	-	-	Sim	Quantidade ou peso	Sim	Valor de compra
P3	Custo	É inviável utilizar o VRL	Sim	Custo, no fim do ano fazem previsões	Nunca aconteceu	No fim do ano	Sim	De forma direta, sempre que possível	Sim	Valor de compra, sempre que possível
C1	Custo	Menor entre o custo e o VRL	Sim	Mantem-se o custo	-	-	Sim	Quantidade	Sim	Valor de compra
C2	Custo	Menor entre o custo e o VRL	Sim	Mantem-se o custo	-	-	Sim	Quantidade	Sim	Valor de compra
C3	Custo	Menor entre o custo e o VRL	Sim	Mantem-se o custo	-	-	Sim	Quantidade	Sim	Valor de compra

Grupo II - Mensuração dos Inventários									
Empresas	7. Quando a produção é superior à normal como imputam os GGF fixos?	8. Quando a produção é inferior à normal como imputam os GGF fixos?	9. Como mensuram os custos incorridos após os inventários serem colocados no seu local e condição atuais?	10. Quando o armazém de PA é o mesmo que o armazém de SP como fazem a repartição dos custos, uma vez que os PA estão no seu local e condições atuais e os SP não?	11. Usam custos reais ou custos padrão?	12. Tipo de produção?	13. Que Sistema de inventário utilizam?	14. Que formula de Custeio das Saídas Utilizam?	15. Utilizam o mesmo método para todos os inventários?
M1	-	-	Gasto do período	Com base em teste conseguiram perceber a percentagem que cada secção gasta dentro do mesmo edifício	Reais	Múltipla disjunta	Periódico	Custo específico	Sim
M2	-	-	Gasto do período	Gasto do período	Reais	Múltipla disjunta	Periódico	Custo específico	Sim
M3	São diminuídos	São aumentados	Gasto do período	Com base em teste conseguiram perceber a percentagem que cada secção gasta dentro do mesmo edifício	Padrão	Múltipla conjunta	Permanente	Custo específico	Sim
P1	São diminuídos	São aumentados	Gasto do período	Gasto do período	Padrão	Múltipla conjunta	Periódico	FIFO	Sim
P2	São diminuídos	São aumentados	Gasto do período	Com base em teste conseguiram perceber a percentagem que cada secção gasta dentro do mesmo edifício	Padrão	Múltipla conjunta	Permanente	FIFO	Sim
P3	São diminuídos	São aumentados	Gasto do período	Com base em teste conseguiram perceber a percentagem que cada secção gasta dentro do mesmo edifício	Padrão	Múltipla conjunta	Periódico	FIFO	Sim
C1	-	-	Gasto do período	Gasto do período	Padrão	Múltipla disjunta	Periódico	CMP	Sim
C2	-	-	Gasto do período	Gasto do período	Padrão	Múltipla disjunta	Periódico	CMP	Sim
C3	-	-	Gasto do período	Gasto do período	Padrão	Múltipla disjunta	Periódico	CMP	Sim

Anexo 4 – Transcrição da entrevista à empresa P3

Grupo I - Enquadramento da Empresa:

CAE: 22292

Data de fundação: 1993

Capital Social: 500.000,00€

Nº funcionários: 350

Volume de negócios: 34.000.000,00€

Nº Clientes: 20

Grupo II – Mensuração dos Inventários:

P1. Como efetuam a mensuração dos inventários?

R1. Preço de custo no caso das MP e componentes e no caso dos PA é o preço de fabrico.

P2. Porque utilizam o método do custo e não o VRL?

R2. É inviável utilizar o VRL.

P3. Não têm produtos obsoletos ou danificados?

R3. Temos resíduos, produtos rejeitados, obsoletos no caso das MP.

P4. Como fazem a mensuração no caso desses produtos danificados ou obsoletos?

R4. Os obsoletos relativos à MP são armazenados durante cerca de 10 anos, fabricamos produtos descontinuados, sobra sempre alguma coisa que é necessário guardar, porque se mais tarde nos for pedido algum produto temos de ter material para o efetuar, normalmente quando deixamos de produzir um produto que utilize MP específica o nosso fornecedor também deixa de a produzir e é necessário termos essa MP armazenada, estando sempre mensurada ao preço de custo, é praticamente inviável estar a utilizar o VRL. Quando achamos que esse material já não nos faz falta, ao fim de 10/15 anos efetuamos uma provisão.

P5. Alguma vez tiveram que ajustar o VRL para o Custo?

R5. Nunca aconteceu.

P6. Quando fazem nova avaliação do VRL?

R6. No final do ano.

P7. Incluem os custos associados às compras no valor dos inventários? Estamos a referir-nos ao transporte, manuseamento, seguros, direitos de importação.

R7. Sim. Sempre que é possível.

P8. Quando tem mais do que um inventário, de que forma repartem esses custos pelos inventários?

R8. De forma direta sempre que possível. Relativamente a este assunto, somos um grupo composto por várias empresas, sediadas em diversos países, tentamos aproveitar ao máximo os transportes efetuados. Muitas vezes, um transporte traz material (matérias-primas) para várias empresas sediadas em Portugal e aproveitamos o espaço tentando rentabilizar ao máximo o transporte, muitas vezes acabamos por transportar moldes juntamente com outro tipo de material em muitos casos destinados a várias empresas. Nestes casos torna-se

completamente impossível efetuar a imputação a cada matéria-prima ou componente ou a cada molde especificamente.

P9. Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos ao custo da compra?

R9. Sim

P10. Como fazem a repartição pelos produtos?

R10. De acordo com o valor de compra, sempre que possível tal como nos custos associados às compras.

P11. Quando a produção é superior à produção normal, como imputam os Gastos Gerais de Fabrico (GGF) fixos a cada unidade produzida?

R11. Utilizamos o método ABC, que é utilizado muito especificamente, consideramos a forma mais leve de imputar o custo aos produtos sem estarmos a sobrecarregar a mão-de-obra.

P12. Como mensuram os custos incorridos após os inventários serem colocados no seu local e condição atuais?

R12. Consideramos como custos de manutenção imputados ao período, é impossível para nós identificarmos esse tipo de custos, todos os dias procedemos a milhares de mudanças no nosso armazém.

P13. Quando o armazém de Produtos Acabados (PA) é o mesmo que o armazém de semi-produtos como fazem a repartição dos custos, uma vez que os PA estão no seu local e condições atuais e os semi-produtos não?

R13. Fisicamente o armazém é o mesmo, mas em termos de sistema temos para ai uns 10 ou 15. Com base em testes, conseguimos saber o que cada secção gasta com cada um deles e com base na percentagem apurada faz-se a

imputação, sendo imputada ao produto se for o caso ou considerado gasto do período.

P14. Usam custos reais ou custos padrão?

R14. Padrão

P15. Que tipo de produção tem?

R15. Temos uma produção múltipla conjunta, pois produzimos vários produtos e alguns deles entram no processo de fabrico ao mesmo tempo.

P16. Que sistema de inventário utilizam?

R16. Utilizamos o sistema de inventário periódico, atualizado mensalmente, a qualquer altura do mês conseguimos tirar um inventário correto. Talvez no início da empresa utilizássemos outro método, porque na altura as coisas não estavam informatizadas da forma que estão hoje.

P17. Que fórmula de Custeio das Saídas Utilizam?

R17. Usamos sempre o FIFO que eu me lembre. Tentamos trabalhar com os nossos fornecedores da mesma forma que trabalhamos com os nossos clientes, ou seja produzimos por encomenda, tentamos encomendar aos fornecedores o que é necessário para as encomendas que temos, temos fornecimento contínuo, tentando não acumular stock. Usamos o FIFO porque, por exemplo, usamos tintas, as mesmas tem um período de validade era impensável utilizar outro sistema que não o FIFO, neste caso. E como temos alguns produtos que obrigam a usar o FIFO, não vamos usar métodos diferentes para cada produto, usamos o mesmo para todos os inventários.